

Stéphanie DAMAREY
Professeur de droit public
Université Lille



Michel LASCOMBE
Professeur de droit public
IEP Lille



Xavier VANDENDRIESSCHE
Professeur de droit public
Université Lille





L'identification du préjudice financier dans le cadre du nouveau régime de responsabilité des comptables publics

Note

La loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011 a mis en place un nouveau régime de responsabilité des comptables publics reposant sur l'identification d'un préjudice financier. Le manquement[1] commis par l'agent comptable, selon qu'il a ou non généré un préjudice financier, déterminera son niveau de responsabilité.

En cas de préjudice financier, le comptable public sera mis en débet, c'est-à-dire obligé « de verser immédiatement de ses deniers personnels, la somme correspondante » - et ainsi tenu de rembourser le manquant constaté.

En revanche, en l'absence d'un tel préjudice[2], le juge des comptes peut obliger le comptable « à s'acquitter d'une somme[3] arrêtée, pour chaque exercice, en tenant compte des circonstances de l'espèce ». Cette somme est toutefois limitée dans son montant, ce dernier ne pouvant excéder 1,5 millième du cautionnement prévu pour le poste comptable concerné (décr. n° 2012-1386 du 10 déc. 2012 portant application du 2e al. du VI de l'art. 60 de la loi de finances de 1963, modifié dans sa rédaction issue de l'art. 90 de la loi n° 2011-1978 du 28 déc. 2011 de finances rectificative pour 2011). Ainsi envisagé, ce nouveau régime de responsabilité permet de limiter le poids financier de la sanction prononcée à l'égard de l'agent comptable. Nous avions pu citer l'exemple - sur lequel nous reviendrons - de la première décision rendue par la Cour des comptes (C. comptes, 29 janv. 2013, Conservatoire du littoral et des rivages lacustres, n° 65861, *AJDA 2013. 681, chron. C. Michaut et P. Sitbon ; Gestion et fin. publ. 2013 n° 7 p.38, obs. Damarey, JCP A 2013, comm. 2052, note Damarey*) à l'occasion de laquelle l'agent comptable avait été condamné à s'acquitter d'une somme de 450 euros et relever que dans le cadre de l'ancien régime de responsabilité, l'agent comptable aurait pu être mis en débet pour un montant de 172 797,82 euros… (*Le nouveau régime de responsabilité du comptable public, AJDA 2014. 2410*). On comprendra aisément que dans ce cadre, l'agent comptable ait tout intérêt à pouvoir justifier d'une absence de préjudice financier afin d'obtenir du juge des comptes qu'il prononce une telle somme.

[1] On notera le caractère particulièrement ambigu du terme choisi par le législateur. Il laisse penser à tort que le caractère objectif du jugement des comptes, (opportunément rappelé par le CE juste après le vote de la loi : CE 19 oct. 2012, Parquet général près la Cour des comptes (Cne de Bourg-Madame), req. n° 332131 §7, *AJDA* 2012. 1981. Et encore réaffirmé depuis : CE 23 mars 2015, Conservatoire nat. sup. de musique et de danse de Lyon, n° 71838) a disparu et que le comptable ne verrait sa responsabilité engagée qu'en cas de « manquement » c'est-à-dire de « faute ». Tel n'est pas le cas. Le terme utilisé est sans doute regrettable mais il ne modifie pas le fait générateur de la RPP du comptable. Celui-ci reste fixé par l'article 60-I al. 3 de la même loi : l'existence d'un « manquant », même si celui-ci ne trouve pas son origine dans une faute du comptable, peut engager sa responsabilité. La nouveauté porte sur l'obligation faite au juge des comptes d'avoir à distinguer les manquements selon leurs effets, selon qu'ils ont ou non conduit à un préjudice financier. Une fois cette distinction opérée, la conséquence en sera automatique : débet ou somme irrémissible. Ensuite, mais ensuite seulement, il incombera au juge de fixer le montant de la somme irrémissible « en tenant compte des circonstances de l'espèce ». En revanche, pour le prononcé du débet, les principes classiques demeurent : ces dispositions instituent, dans l'intérêt de l'ordre public financier, un régime légal de responsabilité pécuniaire et personnelle des comptables publics distinct de la responsabilité de droit commun (CE 30 déc. 2013, Ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'État (CNIL) req. n° 359287, *JCP adm.* 2014. 2060, note Bourrel).

[2] C'est ce qui était appelé, sous l'empire de l'ancienne législation, le « débet sans préjudice » – formulation qui regroupait toutes les hypothèses aux termes desquelles le comptable était condamné au débet alors même qu'aucun préjudice financier n'était à déplorer (*sur la disparition des débets sans préjudice, voir également Damarey S., Le nouveau régime de responsabilité des comptables publics, AJDA 2014. 2405*). La solution retenue par le législateur a le mérite de régler ainsi la question de l'éventuel enrichissement sans cause de la personne publique dont les comptes sont en jugement. Dès lors qu'il n'y a pas de préjudice, il y avait en effet, une certaine curiosité à faire rembourser, à cette personne, par le comptable, les sommes irrégulièrement payées. On pouvait s'interroger sur la compatibilité d'une telle solution avec l'article 1er du protocole additionnel n° 1 à la Conv. EDH.

[3] Là encore, le terme choisi par le législateur n'est guère précis. Il est renvoyé à la prochaine chronique pour une analyse du régime juridique de cette « somme » laissée à la charge du comptable public.

Cette somme est dite non rémissible, en ce qu'elle ne peut faire l'objet d'une remise gracieuse de la part du ministre chargé du budget. Le pouvoir de ce dernier ne subsiste qu'à l'égard des débets prononcés, et encore, de manière limitée, puisque la remise gracieuse ne pourra être que partielle, 3 millièmes du cautionnement prévu pour le poste comptable devant rester à la charge de l'agent comptable. Par exception, il faut toutefois relever qu'en cas de décès de l'agent comptable ou lorsque ce dernier a respecté les règles de contrôle sélectif qui s'imposaient à lui, il peut bénéficier d'une remise gracieuse totale de sa responsabilité. La prochaine chronique étudiera ces différents aspects.

Ce nouveau régime de responsabilité des comptables publics repose donc entièrement sur l'identification d'un préjudice financier. Ce faisant, ce sont les mécanismes d'appréciation de cette responsabilité qui ont été modifiés, imposant ce préalable procédural.

De l'identification de ce préjudice, résulte le niveau de responsabilité du comptable public, sa mise en débet ou sa condamnation au paiement d'une somme non rémissible. Une notion qui n'est pas, en tant que telle, définie par les textes. C'est ce qu'a rappelé le parquet près la Cour des comptes, en réponse à un moyen soulevé et concernant « l'absence de définition réglementaire ou jurisprudentielle de ce préjudice, moyen irrecevable en droit, la notion de préjudice financier étant de nature législative et n'appelant pas de mesure réglementaire d'application » (C. comptes, 16 avril 2015, Syndicat intercommunal d'alimentation en eau potable (Siaep) des sources de Seneuil-Gourgé, n° 72151, concl. n° 129 du 29 février 2015).

C'est donc à l'analyse des décisions rendues par le juge des comptes, qu'il est possible d'identifier ce qu'est un préjudice financier et dans quelle mesure, il engage la responsabilité du comptable public.

Soulignons d'ores et déjà que dans son appréciation, le juge des comptes « n'est pas lié par une déclaration [émanant] de l'organe délibérant ou de l'ordonnateur indiquant que la collectivité n'aurait subi aucun préjudice » (C. comptes, Communauté de communes du Pays Bellêmois, 15 mai 2014, n° 69810) ou de l'autorité de tutelle (C. comptes, 11 mai 2015, ENM, n° 72448). Il revient au juge d'apprécier l'effectivité du préjudice subi et de déterminer le régime de responsabilité applicable à l'agent comptable :

« Considérant que lorsque l'instance est ouverte devant le juge des comptes, le constat de l'existence ou non d'un préjudice financier relève de l'appréciation de ce juge ; que si au regard du caractère contradictoire de la procédure, ledit juge doit tenir compte, pour cette appréciation des dires et actes éventuels de la collectivité qui figurent au dossier, il n'est pas lié par une déclaration de l'organe délibérant ou de l'ordonnateur indiquant que la collectivité n'aurait subi aucun préjudice ;

Considérant ainsi que le vote par l'organe délibérant du compte administratif, pour chacun des exercices en cause, et l'adoption par le conseil communautaire du 30 octobre 2013 d'une délibération confirmant « qu'aucun préjudice financier n'a été constaté sur la période contrôlée », sont des éléments inopérants à décharge ;

Considérant que ni l'attestation de service fait de l'ordonnateur, ni les circonstances l'ayant conduit à demander aux agents d'effectuer des heures supplémentaires ne suffisent à retirer aux paiements litigieux leur caractère indu ; qu'il ne peut dès lors être soutenu que lesdits paiements n'auraient pas causé de préjudice financier à la collectivité » (C. comptes, 15 mai 2014, Communauté de Communes de Pays Bellêmois, n° 69810).

Les circonstances n'ont, également et en principe, pas d'incidence sur la qualification du manquement. Ainsi à propos du remboursement de frais de déplacement à des agents publics, la Cour des comptes a retenu que ces dépenses et donc les manquements du comptable avaient causé un préjudice financier sans que les circonstances puissent exercer une influence sur cette qualification :

« Considérant que les dépenses en cause ont bénéficié à des agents du Service hydrographique et océanographique de la marine en mission ; que cependant, l'ordonnateur avait clairement exclu que soient mises à la charge du Shom ces dépenses qu'il n'avait pas jugées utiles ou nécessaires ; qu'en conséquence, les manquements du comptable ont causé un préjudice financier au Shom ; que les éléments exposés dans leur réponse par le comptable et l'ordonnateur, tenant à la mise en place du contrôle interne, à la jeunesse de l'établissement public et à la modicité des sommes en cause, sont sans influence sur cette qualification ; que la responsabilité personnelle et pécuniaire de M. X doit donc être mise en jeu sous la forme d'un débet » (C. comptes, 19 décembre 2013, Service hydrographique et océanographique de la marine, n° 68201).

Dans d'autres cas, si l'évidence du préjudice financier ne fait aucun doute et suppose donc une mise en débet pour le montant correspondant, une incertitude peut conduire le juge à surseoir à statuer sur le manquement du comptable. Ainsi dans le cadre de l'affaire du Crédit lyonnais, à l'occasion du versement des indemnités versées dans le dossier Adidas, la Cour des comptes a retenu qu'une instance, engagée devant la Cour d'appel de Paris sur la validité de la sentence arbitrale prononcée dans cette affaire, était susceptible d'emporter des conséquences sur l'appréciation du préjudice financier subi par l'établissement public de financement et de restructuration (établissement chargé de gérer le soutien financier apporté par l'État dans le cadre du cantonnement des actifs du Crédit lyonnais et de veiller à ce que soient respectés les intérêts de l'État dans le cadre du plan de redressement du Crédit lyonnais) et a décidé de prononcer un sursis à statuer sur le manquement constaté (C. comptes, 10 novembre 2014, Établissement public de financement et de restructuration, n° 71168).

Dans la détermination de ce régime de responsabilité, l'évidence peut s'imposer d'elle-même : il y a préjudice financier lorsqu'est constaté un manquant dans la caisse publique. Mais cette évidence doit être nuancée. Le préjudice financier peut en effet résulter d'effets collatéraux, s'apprécier par ricochet et plus largement, doit s'inscrire dans un contexte en ce qu'ils permettent de mettre en évidence un préjudice qui n'apparaissait pas de prime abord.

Les premières décisions rendues par le juge des comptes l'ont été en janvier 2013 (notamment C. comptes, 29 janv. 2013, Conservatoire du littoral et des rivages lacustres, n° 65861, préc.) et ont depuis, permis de cerner, avec plus de précisions, ce préjudice et surtout, les moyens de l'identifier. Ce sont ces éléments que la présente chronique va mettre en évidence en envisageant tout à la fois la démarche retenue par le juge des comptes pour identifier s'il y a ou non eu préjudice financier suite au manquement, à l'irrégularité, à l'erreur commis par le comptable. Il s'agira également d'identifier, dans ce cadre nouveau de responsabilité des comptables publics, dans quelle mesure la charge de la preuve pèse sur ces derniers.

A. L'évidence du préjudice financier

Dans son appréciation du préjudice financier, le juge des comptes doit se prononcer sur le lien de causalité entre le manquement constaté et le préjudice (C. comptes, 10 avril 2014, Communauté de communes de Saint-Affricain, n° 69575). Bien évidemment et *a contrario*, en

l'absence d'un tel préjudice constaté, « *il n'y a pas lieu de statuer sur les moyens tenant au lien de causalité entre le manquement et le préjudice* » (C. comptes, 10 avril 2014, Commune de Saint-Affrique, n° 69563).

Le préjudice financier le plus évident conduit à constater un manquant dans la caisse publique. Dans ces cas, l'erreur ou l'irrégularité commise par l'agent comptable a une répercussion directe sur le montant de sa caisse. Mais le constat de ce préjudice peut également résulter d'une appréciation nuancée des circonstances de l'espèce qui vont permettre d'identifier ce préjudice dans son effectivité et son montant.

1. Le constat d'un manquant dans la caisse publique

Dans les cas les plus simples, le simple constat d'un manquant dans la caisse publique suffit à identifier le préjudice financier : l'irrégularité commise, le manquement constaté, imputable à l'agent comptable, constitue le fait générateur du préjudice subi. Une évidence qu'il est possible de constater dans le non-recouvrement de recettes comme dans le paiement indu de dépenses.

a) Le non-recouvrement d'une recette

« L'absence de recouvrement de recettes, sauf dans le cas d'une insolvabilité avérée du débiteur antérieure à la prise en charge, par le comptable, des créances qu'il doit recouvrer, constitue dans tous les cas un préjudice financier pour l'organisme public » (Ministère public, concl. sous C. comptes, 14 avril 2015, Chambre régionale d'agriculture de Bretagne, n° 72106. Également concl. sous C. comptes, 15 septembre 2014, Institut national d'horticulture (Inh), n° 70637).

Il en va ainsi *a fortiori*, lorsque cette perte de créance résulte d'un défaut de diligences (C. comptes, 4 mars 2015, Trésorier-payeur général de Mayotte, n° 72009). C'est ainsi que le non-recouvrement d'une créance combiné à l'insuffisance, l'absence ou la tardiveté des diligences du comptable, occasionne un préjudice financier (C. comptes, 9 janv. 2013, École nationale des ponts et chaussées, n° 65752, charges n° 1, 2, 3 et 6, *AJDA 2013. 681, chron. C. Michaut et P. Sitbon*. C. comptes, 15 sept. 2014, Centre national pour l'aménagement des structures des exploitations agricoles (Cnasea), n° 70620) justifiant la mise en débet de l'agent comptable concerné (C. comptes, 1ère chambre, 4 juin 2014, Direction départementale des finances publiques de l'Ardèche, Service des impôts des entreprises d'Aubenas, n° 69156. C. comptes, 22 juillet 2014, Université Paris IX – Paris Dauphine, n° 70113).

Il en va de même lorsque le comptable n'opère pas les contrôles qui lui incombent sur les annulations ou réductions d'ordres de recettes (C. comptes, 10 avr. 2014, Communauté de Communes du Saint-Affricain, n° 69575). Ainsi, créent un préjudice, les annulations et réductions de titres de recettes effectuées pour un motif qui ne relève d'aucun des cas prévus par les textes applicables (C. comptes, 25 nov. 2013, Centre d'expérimentation pédagogique de Florac, n° 67620, charge n° 2) ou mises en œuvre sans contrôle de leur régularité, sans production des justifications nécessaires (C. comptes, 13 mars 2014, Commune de Rivière-Pilote, n° 68961) ou au vu de justifications incohérentes (C. comptes, 11 mars 2015, INPES, n° 71792). Il en va également ainsi d'un véritable abandon de créance (C. comptes, 10 mars 2014, Chambre départementale d'agriculture de l'Ardèche, n° 69270). Dans ces différents cas, une recette n'a pas été recouvrée alors qu'elle aurait dû l'être : le préjudice financier est donc avéré :

> *« Attendu que Mme X a payé un mandat (…) portant annulation d'un titre de recettes (…) ; que la chambre régionale a jugé que cette annulation, faite sans contrôler sa régularité et sans production des justifications nécessaires, avait causé un préjudice financier à la commune et qu'il convenait de mettre Mme X en débet à ce motif ;*
>
> *Attendu que si la requérante admet qu'elle « aurait dû réclamer un mandat de non-valeur en lieu et place du mandat incriminé », elle fait valoir, d'une part, la faiblesse des revenus du débiteur sur la période précédant l'annulation et, d'autre part, les actions en recouvrement qui ont été menées à son encontre, en particulier un commandement de payer, notifié le 15 mai 2007 ; qu'en conséquence, elle demande à la Cour d'infirmer le jugement en admettant l'absence de préjudice financier subi par la collectivité et de « fixer a minima la somme laissée à sa charge, compte tenu des circonstances de l'affaire, déjà présentées devant la chambre régionale » ;*
>
> *Considérant que si la requérante produit des éléments qui tendent à établir que le redevable concerné était dans une situation difficile, elle n'établit pas que le titre était irrécouvrable avant d'être annulé ;*
>
> *Considérant que l'annulation d'un titre litigieux compromet définitivement toute chance de recouvrement ultérieur alors qu'une éventuelle admission en non-valeur préserve le caractère exécutoire du titre et permet la poursuite de l'action en recouvrement en cas de retour à meilleure fortune du débiteur ;*
>
> *Considérant ainsi que le paiement du mandat d'annulation a conduit à un appauvrissement définitif de la commune ; que cet appauvrissement définitif est constitutif d'un préjudice financier au sens de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 (…) »* (Cour des comptes, 13 mars 2014, Commune de Rivière-Pilote, n° 68961).

Si l'absence de diligences compromet le recouvrement de la créance (C. comptes, 15 sept. 2014, Chambre départementale d'agriculture du Haut-Rhin, n° 70633), le manquement du comptable, en ce qu'il fait simplement perdre une chance, fût-elle infime, de recouvrer la créance, justifie tout autant que la responsabilité du comptable soit engagée (C. comptes, 5 févr. 2014, Direction départementale des finances publiques des Bouches-du-Rhône, n° 68845. C. comptes, 10 juin 2015, DDFiP de la Lozère, n° 72444).

C'est particulièrement le cas en cas de défaut de déclaration, à titre définitif ou provisionnel, d'une créance au passif d'une procédure collective (C. comptes, 14 février 2014, Institut national de recherche en informatique et en automatique (Inria), n° 68865, charge n° 1), en particulier lorsqu'il apparaît qu'il existe des actifs (C. comptes, 4 juin 2014, Direction des services fiscaux des Deux-Sèvres, Service des impôts des entreprises de Melle, n° 70029). Ainsi en va-t-il en l'absence de déclaration en temps utile de la créance détenue sur une entreprise mise en procédure de redressement judiciaire (C. comptes, 4 juin 2014, Direction des services fiscaux des Deux-Sèvres, Centre-recette des impôts de Bressuire, n° 70028. C. comptes, 4 juin 2014, Direction des services fiscaux des Deux-Sèvres, Service des impôts des entreprises de Melle, n° 70029).

Par nature, les hypothèses au terme desquelles le défaut d'encaissement d'une recette ne crée pas de préjudice à l'organisme public sont rares. S'agissant des annulations ou réductions de titres, le juge admet pourtant que dès lors qu'il est manifeste que l'organe délibérant a exprimé clairement sa volonté d'abandonner le recouvrement desdites créances, préalablement au paiement du mandat d'annulation, le paiement de ce dernier, « quoiqu'irrégulier, n'était pas indu » (C. comptes, 15 mai 2014, Commune de Biguglia, n° 69808). Mais si cette intention de ne pas recouvrer la créance est manifestée par l'ordonnateur (en l'espèce, le comptable se prévalait de la « volonté manifeste de la Directrice générale de l'établissement »), elle est inopérante pour caractériser le préjudice financier (C. comptes, 11 mars 2015, Institut national de prévention et d'éducation à la santé, n° 71792).

Il est intéressant de noter que l'analyse du préjudice peut, en matière de recette, conduire à ce que le manquement considéré n'entraine pas un préjudice imputable au comptable auteur du manquement dès lors que le préjudice subi par l'organisme public trouve en fait son origine dans le manquement antérieur d'un comptable prédécesseur. Ainsi, il y a bien manquement lorsqu'un comptable admet l'annulation d'un titre de recette mais ce manquement n'a pas causé de préjudice dans la mesure où le titre annulé était devenu définitivement irrécouvrable sous la gestion du prédécesseur du fait de son absence de diligence[4].

b) Le paiement indu d'une dépense

L'évidence s'impose également lorsque l'agent comptable a procédé au paiement d'une dépense indue : le préjudice financier n'est alors pas contestable. Ainsi si la dépense ne peut être établie comme « certaine, ni dans son principe ni dans son montant, ni dans son destinataire », elle doit être considérée comme indue et, comme telle, constitutive d'un préjudice financier (C. comptes, 14 avril 2015, Chambre régionale d'agriculture de Bretagne, n° 72106, charge n° 5). Il en va des erreurs commises dans la liquidation de dépenses, lesquelles ont occasionné des trop-payés et donc un préjudice financier (C. comptes, 9 janv. 2013, École nationale des ponts et chaussées, n° 65752, charges n° 5 et 8, *AJDA 2013. 681, chron. C. Michaut et P. Sitbon*).

Le préjudice financier résulte également de dépenses payées en l'absence d'une décision conforme à la réglementation en vigueur. Ainsi en est-il de subventions versées à des particuliers pour des travaux de ravalement de façade alors que les crédits correspondants n'avaient pas été individualisés dans le budget de la commune et en l'absence de liste de bénéficiaires précisant pour chacun d'eux l'objet et le montant de la subvention (C. comptes, 22 janvier 2015, Commune de Mirebeau, n° 71632). Il en va de même dès lors qu'en procédant au remboursement de frais de mission à un taux majoré alors que le taux normal trouvait à s'appliquer, l'agent comptable n'a pas effectué le contrôle de l'exactitude des calculs de liquidation et a ainsi remboursé aux agents en mission des montants supérieurs à ceux auxquels ils avaient droit au regard de la règlementation applicable (C. comptes, 19 décembre 2013, Service hydrographique et océanographie de la marine, n° 68201). Également du paiement de frais de déplacement à des personnes ne pouvant y avoir droit (en l'espèce, des candidats à un recrutement : C. comptes, 23 juin 2015, Agence de l'eau Rhin-Meuse, n° 72491).

La solution est encore la même s'agissant du versement de primes en l'absence de texte institutif (C. comptes, 20 nov. 2013, Trésorier-payeur général des Bouches-du-Rhône, n° 67904). Saisi, le Conseil d'État a confirmé l'appréciation opérée par le juge des comptes qui y voit un préjudice financier :

Conseil d'État, 27 mai 2015, Trésorier payeur-général des Bouches-du-Rhône, n° 374708 (extrait) :

« Vu la procédure suivante :

Par un arrêt n° 67904 du 20 novembre 2013, la Cour des comptes a déclaré M. B... C...et M. D...A..., trésoriers-payeurs généraux des Bouches-du-Rhône, débiteurs envers l'État, respectivement de 3 785 283,04 euros et de 9 087 527,48 au titre des exercices 2006 à 2009.

Par un pourvoi enregistré le 17 janvier 2014 au secrétariat du contentieux du Conseil d'État, le ministre délégué auprès du ministre de l'économie et des finances, chargé du budget, demande au Conseil d'État d'annuler cet arrêt de la Cour des comptes.

(…)

4. Considérant, en troisième lieu, qu'en vertu de l'article 20 de la loi du 13 juillet 1983 relative aux droits et obligations des fonctionnaires et de l'article 2 du décret du 17 juillet 1985 relatif à la rémunération des fonctionnaires de l'État et des fonctionnaires des collectivités territoriales, les indemnités versées aux fonctionnaires sont instituées par un texte législatif ou réglementaire ; qu'aux termes de l'article 12 du décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique, alors applicable : " Les comptables sont tenus d'exercer (...) / B. - En matière de dépenses, le contrôle : / (...) De la validité de la créance dans les conditions prévues à l'article 13 ci-après (...) " ; qu'aux termes de l'article 13 du même décret, alors applicable : " En ce qui concerne la validité de la créance, le contrôle porte sur : / (...) L'intervention préalable des contrôles réglementaires et la production des justifications (...) " ; qu'aux termes de l'article 37 du même décret, alors applicable : " Lorsque, à l'occasion de l'exercice du contrôle prévu à l'article 12 (alinéa B) ci-dessus, des irrégularités sont constatées, les comptables publics suspendent les paiements et en informent l'ordonnateur " ; qu'aux termes du second alinéa de l'article 66 du même décret, alors applicable : " Lorsque les comptables ont, conformément à l'article 37 ci-dessus, suspendu le paiement des dépenses, les ordonnateurs peuvent, sous les réserves indiquées à l'article 110 ci-dessous, requérir par écrit et sous leur responsabilité les comptables de payer " ;

5. Considérant que, par l'arrêt attaqué, la Cour des comptes a jugé, sur le fondement de ces dispositions, que M.A..., trésorier-payeur général des Bouches-du-Rhône, avait manqué aux obligations lui incombant en versant, durant les exercices 2006 à 2009, plusieurs indemnités dépourvues de fondement législatif ou réglementaire à des agents relevant du ministère des finances, qu'il avait ainsi causé un préjudice financier à l'État, et l'a mis en débet à hauteur des sommes indûment versées ;

6. Considérant qu'il résulte des dispositions (précitées), d'une part, que la Cour des comptes, n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant que le comptable public qui procède au paiement d'une indemnité non instituée par un texte législatif ou réglementaire commet un manquement à ses obligations causant, eu égard au caractère indu de ce paiement, un préjudice financier à l'organisme public concerné ; que, d'autre part, contrairement à ce qui est soutenu, la circonstance que certaines de ces primes aient été instituées par un texte réglementaire postérieurement aux manquements du comptable est sans incidence sur la matérialité du préjudice financier caractérisé par la Cour des comptes ; enfin, qu'un comptable public ne saurait être délié de ses obligations au motif qu'il aurait été placé sous le contrôle hiérarchique du ministre des finances, ordonnateur des dépenses indûment versées, ou que les primes et indemnités versées l'auraient été au profit d'agents relevant du ministère des finances ; que le ministre ne saurait en effet exciper, pour contester l'appréciation portée par la Cour sur l'existence d'un préjudice financier, de ce qu'il exerçait un pouvoir hiérarchique sur les comptables en cause ni de ce que le versement des indemnités litigieuses aurait été imputable à ses propres décisions, dès lors qu'il appartenait au comptable public constatant une irrégularité de suspendre le paiement et d'en informer l'ordonnateur auquel il était loisible de requérir, par écrit, le comptable de payer ; que, par suite, en jugeant que le manquement

[4] Cela ne signifie pas pour autant que sa responsabilité ne sera pas engagée, le juge des comptes retenant, dans ce cadre, une absence de préjudice financier impliquant qu'une somme non rémissible soit laissée à sa charge (C. comptes, 22 juill. 2014, École nationale supérieure des beaux-arts, n° 69206, charge n° 2).

du comptable avait causé un préjudice financier à l'État, la Cour des comptes n'a pas commis d'erreur de droit ni d'erreur de qualification juridique des faits ;

7. Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que le ministre de l'économie et des finances n'est pas fondé à demander l'annulation de l'arrêt qu'il attaque ;

DÉCIDE :

Article 1er : Le pourvoi du ministre de l'économie et des finances est rejeté.

Article 2 : La présente décision sera notifiée au ministre des finances et des comptes publics, au parquet général près la Cour des comptes, à M. B...C...et à M. D...A.... ».

Comme dans le cadre du précédent régime de responsabilité des comptables publics, le paiement de primes et indemnités alors que le comptable ne disposait pas des pièces justificatives (texte institutif, délibération fixant la liste des personnes concernées…) conduit à sa mise en débet, sans qu'il soit possible de limiter la responsabilité de l'agent comptable en invoquant une absence de préjudice financier. Il en va ainsi même si le versement de ces indemnités repose sur des instructions ministérielles précises (C. comptes, 11 juin 2015, ENM, n° 72448). Dans ces différents cas, le juge financier a condamné le comptable en raison du paiement indu d'une dépense occasionnant, ce faisant, un préjudice financier pour la collectivité :

« Attendu que (l'agent) comptable de la commune de Dangeau (…) a payé à un agent technique des indemnités horaires pour travaux supplémentaires (…) pour un montant total de 359,66 euros ;

Attendu que conformément à la rubrique 210224 de l'annexe I du code général des collectivités territoriales, une « délibération fixant la liste des emplois dont les missions impliquent la réalisation effective d'heures supplémentaires » doit être produite à l'appui d'un mandat de paiement d'heures supplémentaires ; que cette délibération n'était pas jointe aux mandats précités ; que l'absence de production de cette pièce justificative constituait un manquement de nature à engager la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable ;

Attendu que la chambre régionale des comptes du Centre-Limousin a jugé que « les paiements irréguliers n'ont pas causé de préjudice financier dans la mesure où les heures supplémentaires réalisées ne pouvaient faire l'objet d'un repos compensateur ;

Attendu que le ministère public, dans sa requête en appel, fait valoir qu'en l'absence de pièce justificative, la dépense doit être considérée comme indue et que le manquement entraîne dès lors un préjudice financier pour la commune ;

Attendu que les dépenses litigieuses ont rémunéré un service fait pour la commune dont la réalité n'est pas en cause ;

Attendu cependant que, faute d'une délibération en bonne et due forme rendant l'agent éligible au dispositif de rémunération d'heures supplémentaires, lesdits paiements n'avaient pas été autorisés par l'autorité compétente ; qu'ils étaient par conséquent indus, nonobstant le service fait non contesté et l'impossibilité alléguée de pouvoir faire bénéficier l'agent concerné d'un repos compensateur ; que dès lors le manquement du comptable a causé un préjudice financier pour la commune de Dangeau ;

Attendu qu'il en résulte que la chambre régionale des comptes du Centre-Limousin a commis une erreur de droit en considérant que ce manquement n'avait pas entraîné de préjudice financier pour la commune ; que le moyen de l'appelant doit être admis » (C. comptes, 4e ch., 13 nov. 2014, Commune de Dangeau, n° 71139).

Les circonstances ne peuvent pas être prises en compte au stade de l'appréciation du préjudice :

« ni l'attestation de service fait de l'ordonnateur, ni les circonstances l'ayant conduit à demander aux agents d'effectuer des heures supplémentaires ne suffisent à retirer aux payements litigieux leur caractère indu ; qu'il ne peut dès lors être soutenu que lesdits paiements n'auraient pas causé de préjudice financier à la collectivité » (C. comptes, 10 avr. 2014, Commune de Montreuil-sur-Ille, n° 69577 ; 15 mai 2014, Communauté de communes du pays bellêmois, n° 69810).

Cette orientation jurisprudentielle ne souffre aucune exception ainsi que le souligne le ministère public, évoquant à ce propos, la jurisprudence concordante des chambres de la Cour des comptes :

« Les première (20 nov. 2013, Trésorier-payeur général des Bouches-du-Rhône, n° 67904), deuxième (19 déc. 2013, Service hydrographique et océanographique de la marine, n° 68201), cinquième (5 sept. 2013, Agence nationale pour l'emploi, n° 67782), sixième (27 mars 2014, Institut national de jeunes aveugles, n° 69009) et septième chambres (28 avr. 2014, Budget annexe Contrôle et exploitation aériens, n° 69883) ont toutes regardé comme ayant causé un préjudice à la personne publique les indemnités versées sans base légale » (concl. sous C. comptes, 4ème ch., 13 nov. 2014, Commune de Dangeau, n° 71139).

Et que l'on retrouve avec cette synthèse opérée par le parquet :

« Il résulte en effet de la jurisprudence de la Cour que le versement d'éléments de rémunération en l'absence de décisions engageant régulièrement de telles dépenses confère à celles-ci un caractère indu (C. comptes, 1re ch., 20 nov. 2013, Trésorier-payeur général des Bouches-du-Rhône, n° 67904 ; 3e ch., 22 juillet 2014, Établissement public du Campus de Jussieu (EPCJ) devenu l'Établissement public d'aménagement universitaire de la région Île-de-France (Epaurif), n° 69948 ; 4e ch., 18 sept. 2014, Centre communal d'action sociale de Pamproux, n° 70760 ; 18 sept. 2014, Commune de Fécamp, n° 70795 ; 7e ch., 28 avr. 2014, budget annexe contrôle et exploitation aériens, n° 69883). Le raisonnement est en effet le même lorsque le principe même de la rémunération apparaît illégal, lorsque la base légale existe mais que l'agent n'est pas éligible au dispositif ou lorsqu'il aurait pu en bénéficier mais qu'il n'a pas été régulièrement désigné par l'autorité compétente. Dans tous ces cas, l'agent doit être regardé comme ayant perçu à tort un élément de rémunération auquel il ne pouvait prétendre » (Concl. n° 626 du 6 oct. 2014 sur C. comptes, 4e ch. 13 nov. 2014, Commune de Louresse-Rochemenier, n° 71218).

C'est pourtant cette appréciation du préjudice financier qu'entendait contester le maire d'une commune, suite à la mise en débet prononcée par une chambre régionale des comptes à l'encontre du comptable qui avait procédé au paiement d'indemnités de fin d'années aux collaborateurs de cabinet du maire. Interjetant appel du jugement rendu, l'ordonnateur faisait « *valoir que le préjudice éventuel, résultant du versement (de cette) prime (était) insignifiant au regard du budget de fonctionnement de la commune et du nombre total de ses agents ; (d'un montant) modeste et fondée sur l'implication de ses bénéficiaires ; qu'elle correspond(ait) à un service effectif et qu'elle était légitime, ce qui va à l'encontre de la qualification de préjudice* ». Une argumentation rejetée par la Cour des comptes qui a rappelé que *« le constat de l'existence ou non d'un préjudice financier relevait) de l'appréciation (du juge des comptes) ; que si, au regard du caractère contradictoire de la procédure, ledit juge doit tenir*

compte, pour cette appréciation, des dires et actes éventuels de la collectivité qui figurent au dossier, il n'est pas lié par une déclaration de l'organe délibérant ou de l'ordonnateur indiquant que la collectivité n'aurait subi aucun préjudice ou, comme au cas d'espèce, un préjudice « insignifiant » ; que de même, l'effectivité du service rendu, le caractère de gratification, la faiblesse relative du nombre d'agents concernés, non plus que l'éventuelle « légitimité » des versements invoqués sont sans incidence sur la matérialité du préjudice résultant du paiement de sommes qui n'étaient pas dues ; que les arguments de l'appelante doivent donc être écartés » (C. comptes, 13 novembre 2014, Commune du Cannet, n° 71194).

La responsabilité de l'agent comptable sera également engagée pour le versement d'indemnités (participation à des réunions) pour des cas non autorisés par le conseil d'administration : une situation partagée au sein des Centres régio-naux de la propriété forestière avec pas moins de cinq arrêts rendus sur le sujet (C. comptes, 7 janvier 2014, Centre régional de la propriété forestière de Franche-Comté, n° 68459. C. comptes, 7 janvier 2014, Centre régional de la propriété forestière d'Île-de-France, n° 68461. C. comptes, 7 janvier 2014, Centre régional de la propriété forestière d'Auvergne, n° 68463. C. comptes, 7 janvier 2014, Centre régional de la propriété forestière d'Aquitaine, n° 68465. C. comptes, 7 janvier 2014, Centre régional de la propriété forestière du Nord, Pas-de-Calais, Picardie, n° 68467. Également C. comptes, 7 avril 2014, Centre national professionnel de la propriété forestière, n° 69261). Dans ces différents cas, le juge des comptes a retenu que le comptable avait manqué à ses obligations tenant au contrôle de la validité des créances et ce faisant, a occasionné un préjudice financier pour l'établissement. Reproduits ci-après sous forme d'extraits, ces arrêts permettent à nos lecteurs, et plus particulièrement aux comptables, de constater quelles erreurs d'application peuvent être commises et justifier l'engagement de leur responsabilité. Le paiement d'une dépense s'inscrit dans le temps, dans les habitudes, dans des certitudes, qu'il est parfois malaisé de remettre en cause…

> *« Considérant que M. X. a réglé durant ses gestions 2007 à 2009, au profit des présidents successifs du conseil d'administration et d'un administrateur du CRPF (…) la somme totale de 4 350,53 euros relative à des indemnités de perte de temps de travail et indemnités représentatives du temps passé ;*
>
> *Considérant que M. X. ne conteste ni la réalité ni le montant des paiements qui lui sont imputés ;*
>
> *Considérant que l'art. R. 221-46 du code forestier, dans sa version résultant du décret n° 2002-861 du 3 mai 2002 relatif au Centre national professionnel de la propriété forestière et modifiant le code forestier, prévoyait : « Les fonctions de président et d'administrateur de centre régional de la propriété forestière sont exclusives de toute rémunération sous quelque forme que ce soit. Toutefois, les présidents et administrateurs des centres régionaux de la propriété forestière peuvent être indemnisés de la perte de leur temps de travail sur la base du salaire de l'ouvrier agricole le mieux rémunéré du département où le centre régional a son siège dans des conditions fixées par arrêté conjoint du ministre chargé du budget et du ministre de l'agriculture » ;*
>
> *Considérant que selon le même article, dans sa version résultant du décret n° 2006-871 du 12 juillet 2006 modifiant certaines dispositions réglementaires du code forestier, prévoyait : « (…) les présidents et les administrateurs des centres régionaux de la propriété forestière peuvent percevoir une indemnité représentative du temps passé à l'exercice de leur mandat dans des conditions fixées par arrêté conjoint du ministre chargé du budget et du ministre de l'agriculture » ;*
>
> *Considérant que l'arrêté du 20 novembre 1988 relatif à l'indemnisation pour perte de temps de travail des présidents et administrateurs régionaux de la propriété forestière, puis l'arrêté du 12 juillet 2007 relatif à l'indemnité représentative du travail passé à l'exercice de leur mandat des présidents et administrateurs des centres régionaux de la propriété forestière précisaient : « le conseil d'administration détermine la liste des réunions qui peuvent ouvrir droit au versement de l'indemnité au profit du président ou des administrateurs du centre régional (…) » ;*
>
> *Considérant que, selon le procès-verbal du 25 mars 2005, le conseil d'administration du CRPF avait bien désigné les administrateurs devant siéger dans les différentes instances où le CRPF est représenté, sans toutefois arrêter la liste des réunions ouvrant droit à versement d'indemnité de temps passé, comme prévu par la réglementation en vigueur ; qu'au surplus, les réunions ayant donné lieu à indemnisation entre 2007 et 2009 ne correspondaient pas à celles des instances mentionnées dans le procès-verbal du 25 mars 2005 ; qu'ainsi le ministère public en déduisait dans son réquisitoire que les paiements d'indemnités intervenus entre 2007 et 2009 pouvaient être présomptifs d'irrégularités susceptibles de fonder la mise en jeu de la responsabilité de l'agent comptable, en l'absence de décision arrêtant la liste des réunions devant donner lieu à indemnisation ;*
>
> *(…)*
>
> *Considérant que de nombreuses réunions ou manifestations ayant donné lieu à indemnisation ne sont ni des réunions du conseil d'administration du CRPF, ni des réunions de commissions internes ou externes répondant à la définition donnée par le conseil d'administration, ni des visites de forêts (…) ;*
>
> *Considérant donc que les réunions ou visites (concernées) ne rentrent pas dans les catégories définies par le conseil d'administration (…) ;*
>
> *Considérant que si le comptable n'a pas le pouvoir de se faire juge de la légalité des décisions administratives qui servent de fondement au mandat de paiement, il est tenu, en revanche, en vertu de l'article 12 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 « d'exercer (…) : … B. – en matière de dépenses, le contrôle : (…) de la validité de la créance, dans les conditions prévues par l'article 13 (…) » ; que selon l'article 13 du même décret, en « ce qui concerne la validité de la créance, le contrôle porte sur : (…) l'exactitude des calculs de liquidation (…) et la production des justifications » ;*
>
> *Considérant, en conséquence, que l'agent comptable du CRPF aurait dû suspendre le paiement des indemnités susmentionnées et en informer l'ordonnateur en application de l'article 37 du décret du 29 décembre 1962 précité ;*
>
> ***Considérant que le fait, invoqué par l'agent comptable, que le CRPF de Franche-Comté se situe dans la moyenne des autres CRPF pour le paiement des indemnités de temps passé est sans conséquence sur sa responsabilité ;***
>
> *Considérant qu'en application de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 susvisée, la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable se trouve engagée dès lors qu'une dépense a été irrégulièrement payée ;*
>
> *Considérant que le manquement de l'agent comptable, qui consiste à ne pas avoir exercé le contrôle de la validité des créances, ne résulte pas de circonstances de force majeure et a entraîné un* **préjudice financier** *pour l'établissement public dès lors que les dépenses acquittées sont allées au-delà des limites fixées par l'application combinée de la réglementation et de la délibération du conseil d'administration du 16 juin 1993 ;*
>
> *Considérant qu'en application du paragraphe VI, alinéa 3, de l'article 60 de la*

loi du 23 février 1963, « lorsque le manquement du comptable (…) a causé un préjudice financier à l'organisme concerné (…), le comptable a l'obligation de verser immédiatement de ses deniers personnels la somme correspondante ; qu'il y a lieu de constituer en débet M. X (…) » (C. comptes, 7 janvier 2014, Centre régional de la propriété forestière de Franche-Comté, n° 68459).

De même :

« (…) les arguments avancés par (l'agent comptable) selon lequel il n'y aurait pas de préjudice dès lors qu'il y a bien eu service fait, certifié par l'ordonnateur, ne sont pas recevables, puisque le conseil d'administration avait entendu limiter la liste des réunions ouvrant droit à indemnisation, comme la réglementation le prévoyait ; que l'agent comptable devait donc suspendre le paiement desdits mandats en dépit de l'ordre de payer qui lui avait été donné par l'ordonnateur » (C. comptes, 7 janvier 2014, Centre régional de la propriété forestière d'Île-de-France, n° 68461).

Écarté également l'argument tenant à la présence de la tutelle lors de l'adoption des décisions du conseil d'administration :

« Considérant que, ***ni la présence de la tutelle lors de l'adoption des décisions du conseil d'administration, ni l'attestation par l'ordonnateur du service fait sur les bordereaux de mandats****, n'étaient de nature à affranchir l'agent comptable contrairement à ce qu'il avance des contrôles qu'il devait exercer en application de la réglementation, et notamment des arrêtés du 20 novembre 1988 et du 12 juillet 2007, limitant le droit des bénéficiaires au versement de l'indemnité pour les seules réunions dont la liste est préalablement fixée par le conseil d'administration »* (C. comptes, 7 janvier 2014, Centre régional de la propriété forestière d'Aquitaine, n° 68465).

La Cour des comptes en conclut que ces dépenses occasionnent un préjudice financier en ce qu'elles sont dépourvues de fondement juridique :

« Considérant (…) que les manquements de l'agent comptable ont entraîné un préjudice financier pour l'établissement public dès lors que le conseil d'administration du Centre national professionnel de la propriété forestière, à défaut de délibération explicite en ce sens, n'avait prévu l'indemnisation d'aucune réunion au bénéfice des membres du comité de direction (…) ; que la dépense était ainsi dépourvue de fondement juridique » (C. comptes, 7 avril 2014, Centre national professionnel de la propriété forestière, n° 69261).

Il en va également ainsi à propos de la rémunération « d'astreinte, sur la base d'une délibération du conseil municipal dont il n'est pas contesté qu'elle ne fixait pas les cas dans lesquels il était possible de recourir à des astreintes ou à des permanences, la liste des emplois concernés et les modalités d'organisation de ces astreintes ou permanences ». « Faute d'une délibération complète et précise, notamment en ce qui concerne les emplois concernés, la volonté de l'assemblée délibérante, seule compétente, ne saurait être présumée ; que, dès lors, les indemnités d'astreinte versées n'étaient pas dues et que leur paiement a entraîné un préjudice financier pour la commune » (C. comptes, 18 septembre 2014, Commune de Fécamp, n° 70795).

De même pour le paiement d'une nouvelle bonification indiciaire effectué en l'absence de décisions engageant régulièrement de telles dépenses, à savoir en l'espèce une décision individuelle de l'ordonnateur fixant le nombre de points attribués aux différents agents concernés. Pour justifier de l'absence de préjudice financier, l'agent comptable avait avancé que l'ordonnateur avait liquidé les mandats et signé les bordereaux de mandats, validant le service fait et manifestant ainsi sa volonté de payer la NBI et, qu'au surplus, cette décision ne lui était pas nécessaire pour effectuer ce paiement dès lors que les dispositions réglementaires applicables audit personnel ne laissaient aucune possibilité à l'ordonnateur de moduler le nombre de points de NBI. Des arguments rejetés par la Cour des comptes qui a estimé « que le versement d'éléments de rémunération, en l'absence de décisions engageant régulièrement de telles dépenses, confère à celles-ci un caractère indu » (C. comptes, 16 avril 2015, Centre d'hébergement gérontologique La Filandière à Déville-les-Rouen, n° 72153).

Dans le même sens, la responsabilité de l'agent comptable est également engagée à l'occasion du versement de subventions en vue de soutenir un ensemble de manifestations, versement réalisé en l'absence de délibération de l'organe délibérant désignant les bénéficiaires et fixant le montant de la subvention accordée à chacun d'entre eux (C. comptes, 27 juin 2014, Syndicat mixte du Pays de Saintonge Romane, n° 70147).

À l'inverse, la Cour des comptes s'est prononcée à propos de frais de réception pour lesquels elle a estimé « qu'aucun préjudice financier (n'était) avéré pour l'établissement public (retenant) que le manquement de l'agent comptable, qui a consisté à payer la dépense sans avoir joint au mandat de paiement la pièce permettant d'attester, sous la responsabilité de l'ordonnateur, que son utilisation était bien faite au profit du CRPF, est particulièrement grave puisqu'il ne permettait pas d'exercer ce contrôle » et la Cour des comptes d'en conclure que la responsabilité du comptable public doit être engagée au moyen d'une somme non rémissible (C. comptes, 7 janvier 2014, Centre régional de la propriété forestière du Nord, Pas-de-Calais, Picardie, n° 68467).

On le comprend, le préjudice financier peut également s'envisager alors même qu'un service a été fait. L'existence du « service fait » ne suffit pas pour considérer que le paiement irrégulier de la dépense n'a pas causé de préjudice, encore faut-il que les pièces justificatives nécessaires à la validité de la créance soient fournies à l'agent comptable (C. comptes, 5 sept. 2014, Agence nationale pour l'emploi, n° 67782 ; C. comptes, 24 oct. 2013, École nationale supérieure de la police (Ensp), n° 67942 (sol. Impl.) ; C. comptes, 22 janv. 2015, Commune de Saint-Josse, n° 71644).

Il appartient en réalité au juge des comptes d'apprécier l'effectivité de la dépense (cf. infra). Ainsi l'absence d'arrêté de délégation en bonne et due forme indispensable pour prouver l'exercice effectif des fonctions d'adjoint, conduit le juge des comptes à écarter les arguments du comptable tendant à établir la réalité du service (C. comptes, 13 mars 2014, Commune de Rivière-Pilote, n° 68961). De même, lorsque le paiement va à l'encontre des volontés exprimées par l'ordonnateur, il ne fait pas de doute que l'organisme public subit un préjudice (C. comptes, 19 déc. 2013, Service hydrographique et océanographique de la marine, n° 68201 : paiement de frais de taxi et de parking alors que les ordres de mission excluaient ce type de dépense) ou encore lorsqu'il est réalisé en l'absence de signature de l'ordonnateur sur les mandats :

« Considérant que l'instruction de la direction générale des finances publiques n° 03-043-M9 du 25 juillet 2003, en vigueur au moment des paiements, indiquait explicitement que la signature de l'ordonnateur sur le bordereau d'émission des ordres de dépenses, vaut ordre de payer et certification du service fait ; qu'elle précisait par ailleurs qu'en application des articles 12 et 13 du décret du 29 décembre 1962, le comptable ne contrôlera plus que la seule signature de l'ordonnateur accompagnée de la mention « pour valoir certification du service fait et ordre de payer » sur le bordereau ;

Considérant que le comptable ne disposait pas de la signature de l'ordonnateur au moment du paiement ; qu'il n'a pas procédé au contrôle auquel il

est tenu en vertu de l'article 12 B du décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique ; qu'il a de ce fait manqué à ses obligations et engagé sa responsabilité au titre de l'article 60 de la loi n° 63-156 du 23 février 1963 ;

(…)

Attendu que faute de signature de l'ordonnateur, le comptable ne disposait pas d'ordre de payer ; qu'ainsi l'établissement n'était pas redevable des sommes en cause ; que leur paiement par le comptable a causé un préjudice financier à l'établissement ; qu'en conséquence, il est fait application des dispositions de l'article 60-VI, 3e alinéa de la loi n° 63-156 du 23 février 1963 » (C. comptes, 14 février 2014, Institut national de recherche en informatique et en automatique (Inria), n° 68865, charge n° 2).

Il revient en effet à l'agent comptable de s'assurer de la qualité de l'ordonnateur ou des délégations consenties (C. comptes, 8 juill. 2013, Établissement public d'aménagement Seine-Arche à Nanterre (EPASA), n° 67411, *Gestion et fin. publ. 2014, n° 7/8 p.166).*

Il apparaît ainsi que l'absence de pièces justificatives accompagnant l'ordre de payer sera traitée de manière différente selon les cas et ne constitue pas une situation homogène. Mathilde Kerneis-Cardinet a ainsi distingué les formalités substantielles de celles qui ne le sont pas, pour justifier ces orientations jurisprudentielles (*La nature juridique du régime de responsabilité du comptable public, Gestion et fin. publ. 2015, n° 5/6 p.67*). Dès lors que l'absence de certaines pièces interdit au comptable de s'assurer de l'exactitude des calculs de la liquidation, le préjudice est difficilement contestable. Il en va de même si l'absence des pièces interdit au comptable de s'assurer de la volonté explicite de l'autorité compétente de prendre en charge la dépense en cause (C. comptes, 27 juin 2014, Syndicat mixte du pays de Saintonge Romane, n° 70147), cette volonté ne pouvant être présumée (C. comptes, 18 sept. 2014, Centre communal d'action sociale de Pamproux, n° 70760). De même encore le paiement d'une subvention excédant le seuil au-delà duquel il convient qu'une convention soit signée et jointe au mandat de paiement cause un préjudice à l'organisme public (C. comptes, 10 mars 2014, Grand port maritime de Dunkerque, n° 69134).

À l'inverse, dès lors que l'existence du service fait et l'existence des pièces justificatives nécessaires à la validité de la créance sont attestées, le manquement du comptable ne cause pas, en principe, de préjudice (C. comptes, 5 sept. 2013, Agence nationale pour l'emploi, n° 67782 ; C. comptes, 8 juill. 2013, Établissement public d'aménagement Seine-Arche à Nanterre (EPASA), n° 67411). En effet, s'agissant des pièces justificatives, l'essentiel n'est pas que toutes les pièces exigées par les nomenclatures existent mais que les pièces qui existent permettent au comptable de réaliser son contrôle. Ainsi, n'y a-t-il pas préjudice même si l'attestation de « l'organisateur de la réception indiquant son objet (accueil de personnalités, déjeuners de travail, accueil de chefs de services extérieurs, etc.) » visée « dans tous les cas » par le directeur de l'établissement n'était pas jointe aux mandats en cause, dès lors que « le comptable avait connaissance, au vu de la facture et du mandat, de l'objet de la manifestation et de la validation de son organisation par le directeur de l'établissement » (C. comptes, 24 octobre 2013, École nationale supérieure de la police (Ensp), n° 67942). Il en va de même, en l'absence de bons de commandes justifiant les mandats dès lors que le comptable disposait des engagements, des factures et des mandats signés par l'ordonnateur et que les sommes étaient effectivement dues (C. comptes, 14 février 2014, Institut national de recherche en informatique et en automatique (Inria), n° 68865, charges n° 4 et 5).

En définitive, et ainsi que l'a clairement exprimé le parquet général dans ses conclusions sous l'espèce Office français de protection des réfugiés et apatrides (C. comptes, 16 octobre 2014, n° 67942) : « Le ministère public rappellera que dans son arrêt École nationale supérieure de la police (n° 67942 du 24 octobre 2013), la Cour n'avait admis de reconnaître le défaut de préjudice, dans une acception rigoureuse mais fondée sur les exigences de la réglementation, que lorsque le comptable disposait « au vu de la facture et du mandat » des <u>trois éléments</u>[5] qui auraient dû être rassemblés dans une attestation : l'objet de la manifestation, la signature de l'organisateur et le visa du directeur. *A contrario*, le défaut de l'un de ces trois éléments ne permet plus de parler de défaillance purement formelle » - concl. n° 565 du 10 sept. 2014.

Et ce faisant, c'est bien un mode d'emploi qui commence à se dessiner au travers des décisions rendues par le juge des comptes, dont le parquet s'attarde parfois à esquisser les contours :

« S'agissant de la notion de préjudice, en matière de production des justifications, l'approche du juge se fait nécessairement au cas par cas. Il résulte de l'analyse des premières décisions que le juge s'efforce de se livrer, lorsque les pièces le permettent, à un examen in concreto. Dès lors que la dépense est indue, le préjudice lui semblera constitué ; tel est en particulier le cas des primes et indemnités dépourvues de base légale ou services à des agents non désignés dans les conditions prévues par les textes (1re ch., 20 nov. 2013, Trésorier-payeur général des Bouches-du-Rhône, n° 67904).

Plusieurs décisions ont admis que le règlement de prestation en dépassement des quantités portées sur le bon de commande ou excédant le seuil de l'article 11 du code des marchés publics en l'absence d'un contrat écrit n'avait pas causé de préjudice (1re ch., 23 avr. 2014, Trésorieur-payeur général de Maine-et-Loire ; même jour, Trésorier-payeur général de la Haute-Corse). De même, le règlement d'une facture de plus de 4 000 euros en l'absence de contrat écrit n'a pas causé de préjudice financier dès lors que les prestations ont été effectivement réalisées (7e ch., 25 nov. 2013, Centre d'expérimentation pédagogique de Florac, concl. n° 416 du 4 juin 2013) » (concl. n° 599 du 24 sept. 2014 sur C. comptes, 13 nov. 2014, Médiateur national de l'énergie, n° 71154).

Le panorama peut se compléter de cette décision par laquelle la Cour des comptes a retenu, à propos d'une prestation réalisée en l'absence de contrat écrit, qu'il n'était pas « avéré que l'Institut aurait obtenu de meilleurs tarifs en » procédant à une mise en concurrence « avec d'autres intervenants sur ce marché dès lors que la prestation fournie est particulièrement adaptée au service requis », elle en a conclu que ces paiements n'avaient pas créé de préjudice financier à l'établissement (C. comptes, 22 juillet 2014, Institut national des jeunes sourds de Paris, n° 70059).

2) L'absence de manquant dans la caisse publique, apparent synonyme d'absence de préjudice financier

On peut supposer que lorsque l'erreur ou l'irrégularité commise n'a pas d'incidence sur le montant de la caisse tenue par l'agent comptable, elle peut s'apprécier comme n'ayant généré aucun préjudice financier et éviter la mise en débet de l'agent comptable.

Ainsi, aucun préjudice financier pour le paiement d'un loyer par un agent comptable qui ne disposait d'aucun bail en bonne et due forme, ni d'avenant (C. comptes, 29 janv. 2013, Conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustres, n° 65861, préc. charge n° 2). La réalité du

[5] Souligné par le Parquet.

loyer dû n'était, en l'espèce, pas contestée : le manquement reproché à l'agent comptable n'a donc occasionné aucun manquant dans sa caisse. En revanche, il a commis une erreur en ne respectant pas les exigences comptables qui s'imposaient à lui. C'est à ce titre qu'il est sanctionné par le juge des comptes au paiement d'une somme non rémissible de 450 euros. Dans le cadre de l'ancien régime de responsabilité des comptables publics, cet agent comptable aurait été mis en débet de 172 797,82 euros. Il aurait ainsi été condamné à payer une somme qui ne manquait pas dans la caisse publique – ce que l'on appelait alors une mise en débet sans préjudice. Une évolution des plus salutaires de ce régime de responsabilité qui permet de mettre un terme à une orientation jurisprudentielle des plus contestables (*voir sur ce sujet, les nombreuses observations formulées par les Professeurs Lascombe et Vandendriessche, et plus particulièrement Gestion et fin. publ. 2009, p.770, comm. sous C. comptes, 17 sept. 2008, Trésorier-payeur général du Nord. Également Gestion et fin. publ. 2011, p.152, comm. sous C. comptes, 23 juin 2010, Grand port maritime de Bordeaux*).

D'une manière générale, ce sera le cas lorsque l'agent comptable aura procédé au paiement d'une dépense alors même que manquent certaines pièces justificatives mais alors que ce manque n'a aucune incidence sur la réalité de la dépense qui aurait, de toute façon, dû être payée.

Ainsi à propos du règlement par le comptable public d'une condamnation résultant d'une décision de justice, le paiement ayant été réalisé en l'absence d'ordre de paiement émanant de l'ordonnateur et signé par lui. La Cour des comptes a retenu que ce paiement résultait d'une décision de justice devenue définitive, ayant un caractère libératoire et, à ce titre, n'ayant pas causé de préjudice financier : « la somme payée était incontestablement due ; qu'au cas d'espèce, les manquements n'ont pas causé de préjudice financier à l'Ofpra ; (…) que ce paiement sans ordonnancement préalable constitue (toutefois) un manquement grave » dont le juge des comptes « fait une juste appréciation (…) en fixant la somme non rémissible à (son) montant (maximum) » (C. comptes, 16 octobre 2014, Office français de protection des réfugiés et apatrides, n° 71043). Dans le cadre de ses conclusions sur cette espèce, le parquet général a pu préciser :

> *« Le ministère public n'admet pas sans réticence qu'un paiement intervenu sans mandatement préalable n'ait pas causé de préjudice à l'établissement. Une jurisprudence de la Cour se dessine sur ce point de façon convaincante : le juge des comptes amené à sanctionner un paiement auquel il est fait grief d'avoir été exécuté, sans preuve du mandatement ou sur le fondement d'un mandat signé par une personne qui n'a pas la qualité d'ordonnateur, constitue le comptable, qui en était responsable, débiteur de la somme payée à tort (3e chambre), 2 février 2014, Inria, n° 68865 : « Attendu que faute de signature de l'ordonnateur, le comptable ne disposait pas d'ordre de payer ; qu'ainsi l'établissement n'était pas redevable des sommes en cause ; que leur paiement par le comptable a causé un préjudice financier à l'établissement » (plusieurs arrêts convergents) ; en sens inverse, 1re chambre, 23 avr. 2014, Trésorier-payeur général de Maine-et-Loire, n° 69520). C'est ainsi que le ministère public rappelle le principe qui veut qu'un paiement, non mandaté par son ordonnateur, cause obligatoirement un préjudice financier à l'organisme dont la caisse est ainsi forcée par un tiers aux opérations de la dépense publique, et a priori quel qu'en soit l'objet (…). En l'espèce toutefois, il est tentant de considérer que le comptable a contribué à l'acquittement d'une dette exigible d'une nature particulière. Il pourrait être admis que l'opération n'a porté aucune atteinte aux intérêts patrimoniaux de la personne publique, en raison du caractère obligatoire de la dépense, ordonnée par une autorité qui s'impose à l'ordonnateur (en l'occurrence l'autorité judiciaire) ».*

Une *tentation* à laquelle le juge des comptes a, fort heureusement, cédé…

Le juge des comptes admet également que lorsque la dépense en cause est la contrepartie d'un service fait ou de prestations effectivement réalisées et que le paiement de la facture était bien dû, il y a lieu de constater l'absence de préjudice (C. comptes, 8 juillet 2013, Établissement public d'aménagement de la Défense (EPAD), n° 67413, *Gestion et fin. publ.* 2014, n° 7/8 p.166). De même, si à défaut d'engagement écrit des parties antérieur à l'exécution des prestations, le comptable aurait dû suspendre le paiement de la facture (d'un montant supérieur au seuil imposant un écrit) et en informer l'ordonnateur, dès lors qu'a été apportée la preuve que les prestations ont été réalisées, le manquement n'a pas entraîné de préjudice (C. comptes, 28 avr. 2014, TPG de Haute-Corse, n° 69617). Il en va de même alors que les pièces justificatives ne comportent qu'une facture quand les textes exigent un contrat écrit préalable à l'exécution des prestations mais dès lors que ces dernières ont été effectivement réalisées (C. comptes, 25 nov. 2013, Centre d'expérimentation pédagogique de Florac, n° 67620, charge n° 1 – à propos de l'acquisition de matériels informatiques) ou alors que les pièces produites ne peuvent à elles seules constituer « l'ensemble des mentions prévues au contrat », notamment celles énumérées aux articles du CCAG du marché attribué, il résulte néanmoins des justifications produites que l'attributaire du marché a effectué les prestations (C. comptes, 22 juill. 2014, Agence technique de l'information sur hospitalisation (Atih), n° 70057).

Dans toutes ces hypothèses, au cas par cas, le juge va vérifier que le paiement irrégulier a ou non provoqué un préjudice. Dans l'hypothèse où ce paiement correspond bien à ce qui était dû et que les éventuelles sommes à déduire des montants dus l'ont bien été, il pourra conclure que l'irrégularité n'a pas provoqué de préjudice (C. comptes, 10 nov. 2014, Établissement public de financement et de restructuration, n° 71168). Il en va de même si, alors qu'en l'absence des pièces justificatives nécessaires et à défaut d'avoir suspendu le paiement de l'avance, le comptable a manqué à ses obligations en matière de contrôle de l'exactitude de la liquidation, l'avance payée à tort a été régularisée par les paiements ultérieurs (C. comptes, 8 juill. 2014, Institut national d'horticulture, n° 70637).

C'est également en ce sens que s'est prononcé le juge des comptes à propos d'une erreur d'imputation résultant de l'amortissement irrégulier de charges de fonctionnement :

> *« Attendu que ce manquement, qui a donné lieu à des amortissements injustifiés de charges de fonctionnement dont résulte à due concurrence une augmentation factice du résultat net de l'établissement, porte une atteinte grave à l'exactitude et à la sincérité des comptes (…) ; que toutefois la gravité du manquement n'emporte pas, par elle-même, la constitution d'un préjudice financier pour l'établissement au sens du 3ème alinéa du paragraphe VI de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 ; qu'aucune perte de substance patrimoniale et financière ne peut être établie à l'issue des périodes de l'amortissement indûment pratiqué ;*
>
> *Attendu qu'aux termes des dispositions du deuxième alinéa du paragraphe VI de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 susvisée, « lorsque le manquement du comptable (…) n'a pas causé de préjudice financier à l'organisme public concerné, le juge des comptes peut l'obliger à s'acquitter d'une somme*

arrêtée, pour chaque exercice, en tenant compte des circonstances de l'espèce ; » (C. comptes, 10 avril 2015, Centre national des œuvres universitaires et scolaires (Cnous), n° 71646).

Une orientation jurisprudentielle que l'on retrouve au niveau des chambres régionales des comptes. Ainsi a été retenu qu'une dépense payée en dépassement du montant initial d'un marché n'occasionnait pas de préjudice financier alors que la prestation avait effectivement été réalisée au profit de la collectivité (CRC Nord, Pas-de-Calais, Picardie, 26 avr. 2013, Commune de Carvin, n° 2013-007, *Cité par J.-L. Girardi, Gestion et fin. publ. 2013 n° 8/9 p.6*). Et que l'on retrouve également à propos d'une subvention d'un montant supérieur à 23 000 euros, versée par une université, qui l'a été en l'absence de la convention pourtant exigée en pareille hypothèse par les dispositions de l'art. 10 de la loi n° 2000-321 du 12 avril 2000 relative aux droits des citoyens dans leurs relations avec les administrations (CRC PACA, 18 oct. 2013, Université du Sud Toulon Var, n° 2013-0014, *Gestion et fin. publ. 2014 n° 9/10 p.158, chron. Girardi J.-L. et Rocca P.*). Pour cette dernière espèce, il sera toutefois relevé la contradiction avec la position de la Cour des comptes, précédemment citée (C. comptes, 10 mars 2014, Grand port maritime de Dunkerque, n° 69134), preuve de ce que la position à retenir ne relève pas de l'évidence et, plus globalement, des difficultés à résoudre à ce sujet. Une orientation jurisprudentielle en attente de clarification…

B - Des évidences nuancées par le juge des comptes

Les précédents développements ont déjà pu mettre en évidence que les solutions à retenir en matière de responsabilité des comptables publics devaient se justifier en considération des éléments de l'espèce. L'appréciation du service fait en est une illustration patente : alors même qu'un service a été réalisé et qu'*a priori* aucun préjudice financier n'est à déplorer, l'évidence cède devant l'analyse que peut en faire le juge des comptes qui va apprécier l'effectivité de la dépense pour en déterminer le bien-fondé. Dans d'autres cas, le préjudice financier sera envisagé par ricochet ou nécessairement déterminé en fonction des circonstances de l'espèce.

1. L'appréciation du service fait en termes de préjudice financier

Lorsque le comptable produit lors de l'instruction, des pièces permettant d'attester du service fait et qu'il n'apparaît pas d'élément qui attesterait du caractère indu de la dépense, le juge des comptes en déduit une absence de préjudice financier. Dans ce cas, le manquement du comptable peut conduire le juge des comptes à le sanctionner au moyen d'une somme non rémissible (C. comptes, 26 janvier 2015, Trésorier-payeur général de l'Ariège, n° 71685).

À l'inverse et alors même qu'un service fait serait constaté ou affirmé, celui-ci n'en est pas pour autant synonyme d'absence de préjudice financier. C'est ce que met en évidence le juge des comptes au travers de certaines de ses décisions.

a) Quand service fait rime avec préjudice financier

D'apparence, lorsqu'est considéré un service fait, le manquant constaté dans la caisse publique ne devrait pas emporter qualification de préjudice financier (cf. supra). Toutefois, et ainsi que l'a souligné la Cour des comptes, « l'exécution du service fait ne permet pas d'écarter l'existence d'un préjudice financier » (C. comptes, 16 avril 2015, Régie départementale des transports des Bouches-du-Rhône, n° 72199). De même que « si la certification du service fait est une condition nécessaire pour qu'une dépense ne cause pas un préjudice financier, ce n'est pas une condition suffisante » (C. comptes, 19 février 2015, Centre intercommunal d'action sociale du Lezayen, n° 71888).

C'est notamment le cas lorsque l'agent comptable n'est pas en mesure de contrôler la validité de la créance. Ainsi à propos de frais de déplacement et alors qu' :

« aucun ordre de mission n'est joint aux mandats ; que les demandes d'achat jointes ne portent aucune indication pertinente quant aux déplacements effectués, si ce n'est le nom de la société prestataire et le nom de l'agent du (service) demandant le remboursement ; que si les tickets récapitulatifs agrafés aux demandes d'achat portent le logo de la RATP et indiquent un numéro, un montant, un taux de TVA, un lieu et une date, ainsi que les mentions « paiement par carte » et « ticket à conserver », ils ne contiennent aucune indication quant aux trajets correspondants et à la personne ayant effectué ces achats, que les tickets de transport ne sont pas joints, que le comptable ne disposait donc pas des pièces lui permettant de contrôler la validité de la créance.

(…)

Considérant qu'en l'absence de pièces justificatives des dépenses en cause, quand bien même celles-ci auraient eu une contrepartie effective, il n'est pas possible de considérer comme certain qu'elles ont bénéficié à un agent du (service) dans l'exercice de ses fonctions ; que l'existence d'une contrepartie ne suffit pas à elle seule à justifier une absence de préjudice financier pour l'établissement ; qu'en conséquence, les manquements du comptable ont causé un préjudice financier au (service) » (C. comptes, 19 décembre 2013, Service hydrographique et océanographique de la marine, n° 68201).

À ce sujet, le parquet a pu rappeler :

« Il est rappelé que l'existence du service fait, à la supposer établie, ce qui n'entre pas dans les attributions du juge des comptes, ne suffit pas à démontrer l'absence de préjudice financier (CC, 5 septembre 2013, Agence nationale pour l'emploi ; 19 déc. 2013, Service hydrographique et océanographique de la marine). Cette interprétation a d'ailleurs été confirmée récemment par l'arrêt d'appel portant sur la Communauté de communes du Pays Bellêmois (CC, 15 mai 2014) » (Concl. sous C. comptes, 16 octobre 2014, Commune de Saint-Sulpice, n° 71017).

Mais le juge des comptes a nuancé cette interprétation possible au travers d'une jurisprudence portant appréciation de la pertinence de la dépense au regard des textes applicables. L'appréciation doit alors porter sur l'incidence de ce service fait : la collectivité a peut-être pu en retirer un avantage mais sur le principe, il s'agissait d'une dépense qui n'aurait pas dû être réalisée et qui a donc occasionné un préjudice financier.

Situation curieuse où l'agent comptable est ainsi mis en débet et se voit contraint de rembourser à la collectivité publique, un manquant pour lequel elle a bénéficié d'une contrepartie. Résurgence du débet sans préjudice à l'exemple de cette mise en débet prononcée à l'encontre d'un agent comptable qui a procédé au paiement d'heures complémentaires à des agents municipaux, heures effectivement réalisées mais dont le fondement légal (délibération fixant la liste des agents susceptibles d'en bénéficier) manquait et qui, sur le principe, n'auraient pas dû être engagées (C. comptes, 15 mai 2014, Communauté de Communes de Pays Bellêmois, n° 69810. C. comptes, 4e ch., 13 nov. 2014, Commune de Dangeau, n° 71139. C. comptes, 22 janvier 2015, Commune de Saint-Josse, n° 71644). Cette orientation jurisprudentielle est compréhensible mais s'articule difficilement avec la logique de ce nouveau régime de responsabilité qui semblait avoir mis un terme aux débets sans préjudice. Sur ce point, on peut envisager qu'une intervention du juge de cassation pourrait écarter cette possibilité. C'est ce que laisse supposer la lecture des conclusions du rapporteur

public De Lesquen sur l'arrêt TPG des Bouches-du-Rhône du 27 juillet 2015 à l'occasion desquelles il a retenu une « parenté entre recette et dépense » devant amener le juge de cassation à « envisager la question de savoir comment le juge des comptes apprécie si le manquement du comptable a causé un préjudice financier à l'organisme public concerné en tenant compte de ces deux types de manquement » et de proposer qu'une « dépense payée irrégulièrement, en l'absence par exemple d'une pièce justificative exigée par la nomenclature comptable, peut ne pas causer un préjudice s'il s'avère que la somme était de toutes les façons due aux tiers ou à l'agent public, du fait notamment du service fait[6] ».

b) L'incidence de l'attestation portant reconnaissance d'une absence de préjudice financier

Dans son appréciation du préjudice financier subi, le juge des comptes peut être amené à se prononcer sur la portée d'une déclaration/délibération/attestation par laquelle l'organisme public/son assemblée délibérante/son représentant affirme que le manquement imputable au comptable public ne leur a causé aucun préjudice financier – certains requérants allant jusqu'à affirmer l'incompétence du juge financier « pour reconnaître l'existence d'un préjudice financier contre l'avis de la victime » (C. comptes, 13 novembre 2014, Centre communal d'action sociale de Six-Fours-les-Plages, n° 71152. Également C. comptes, 13 novembre 2014, Commune de Six-Fours-les-Plages, n° 71150).

À ce sujet, le juge des comptes a développé une jurisprudence que l'on peut, d'ores et déjà, considérer comme classique :

« Attendu qu'aux termes de la loi du 23 février 1963, le constat de l'existence ou non d'un préjudice financier relève de la seule appréciation du juge financier ; que celui-ci n'est pas lié par une déclaration de l'organe délibérant ou de l'ordonnateur indiquant que la collectivité n'aurait pas subi de préjudice » (C. comptes, 13 novembre 2014, Centre communal d'action sociale de Six-Fours-les-Plages, n° 71152. Également C. comptes, 13 nov. 2014, Commune de Louresse-Rochemenier, n° 71218).

Mais le juge des comptes a pu souligner qu'il ne suffisait pas d'une telle attestation pour écarter l'existence d'un préjudice financier causé par un manquement :

« Considérant (…) que si un paiement en l'absence de service fait est par principe indu, l'attestation de service fait par l'ordonnateur ne suffit pas à établir que la somme mandatée est bien due ; qu'ainsi le moyen selon lequel le maire aurait attesté le service fait est inopérant à décharge ; » (C. comptes, 16 octobre 2014, Commune de Saint-Sulpice, n° 71017).

Tel est le cas à propos de certificats administratifs délivrés par un maire en vue de paiement d'heures supplémentaires réalisées par des agents municipaux, en l'absence de la délibération exigée en la matière, fixant la liste des bénéficiaires desdites indemnités. Le juge des comptes devait en conclure qu'en l'absence de cette délibération, ces indemnités n'étaient pas dues (C. comptes, 22 janvier 2015, Commune de Saint-Josse, n° 71644) :

« Attendu que, s'il est en principe nécessaire que le service fait soit attesté pour qu'un manquement ne soit pas considéré comme ayant causé un préjudice financier, à l'inverse, il ne suffit pas d'une telle attestation pour écarter l'existence d'un préjudice financier causé par un manquement ; »

Dans le même sens, le juge des comptes a pu écarter une déclaration de l'organe délibérant ou de l'ordonnateur indiquant que la collectivité n'a subi aucun préjudice financier (C. comptes, 27 juin 2014, Syndicat mixte du Pays de Saintonge Romane, n° 70147) :

« Considérant qu'en application de l'article 60 de la loi n° 73-156 du 23 février 1963 modifié en dernier lieu par l'article 90 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011, il appartient au seul juge des comptes de statuer sur l'existence d'un préjudice financier pour la collectivité lorsqu'il met en jeu la responsabilité personnelle et pécuniaire d'un comptable public ; que le certificat produit ne saurait en conséquence s'imposer à lui et que le moyen doit être écarté ; »

Il ne saurait, en effet, être lié par une telle déclaration (C. comptes 22 janvier 2015, Commune de Lézat-sur-Lèze, n° 71640. Également C. comptes, 10 avril 2014, Communauté de communes de Saint-Africain, n° 69575. C. comptes, 18 septembre 2014, Centre communal d'action sociale de Pamproux, n° 70760) :

« Attendu que, lorsque l'instance est ouverte devant le juge des comptes, le constat de l'existence ou non d'un préjudice financier, relève de l'appréciation de ce juge ; que si, au regard du caractère contradictoire de la procédure, ledit juge doit tenir compte, pour cette appréciation, des dires et actes éventuels de la collectivité qui figurent au dossier, il n'est pas lié par une déclaration de l'organe délibérant ou de l'ordonnateur indiquant que la collectivité n'aurait subi aucun préjudice ;

Attendu qu'il n'y a donc pas lieu de faire droit au moyen du requérant suivant lequel la Chambre régionale aurait outrepassé ses pouvoirs en allant à l'encontre de la délibération du conseil municipal de Lézat-sur-Lèze qui niait, a posteriori, l'existence d'un préjudice financier dans cette affaire » ; (C. comptes 22 janvier 2015, Commune de Lézat-sur-Lèze, n° 71640).

De même est inopérante à décharge, la délibération du conseil municipal par laquelle ce dernier, à l'unanimité, *« approuve la volonté de l'ordonnateur de procéder à une remise gracieuse et indique que la commune n'a subi aucun préjudice financier »* (C. comptes, 10 avril 2014, Commune de Saint-Affrique, n° 69563).

Une espèce retiendra également l'attention en raison de l'argumentation développée par l'appelant, conduisant à établir un parallèle entre le jugement des comptes des comptables patents et le jugement des comptabilités de fait :

« Attendu, en second lieu, que le requérant estime qu'il ne serait pas cohérent que le juge financier, lorsqu'il statue sur les comptes d'un comptable de fait, se trouve lié par la décision de l'organe délibérant reconnaissant l'utilité publique des dépenses effectuées par ledit comptable de fait, cette décision étant soumise au contrôle de légalité de droit commun incombant au juge administratif mais qu'il refuse de prendre en considération l'attestation du représentant de la collectivité, lorsqu'il statue sur les comptes d'un comptable patent ;

Attendu que la déclaration d'utilité publique des dépenses d'une gestion de fait a pour seul objet de rétablir l'ordre budgétaire ; que les dépenses dont l'organe compétent ne déclare pas l'utilité publique sont mises à la charge des comptables de fait ; qu'en revanche, les dépenses dont l'utilité publique a été déclarée ne sont pas ipso facto régulières ; qu'il appartient au juge financier de juger de la régularité des dépenses inscrites au compte de la gestion de fait ; que ce jugement peut conduire à juger tout ou partie de ces dépenses irrégulières et, le cas échéant, à les mettre à la charge du ou des comptables de fait ; que par conséquent, le juge financier n'est pas lié par la décision de l'organe délibérant reconnaissant l'utilité publique des dépenses d'une gestion de fait ; que ce deuxième moyen du comptable est donc inopérant » (C. comptes, 4e ch., 13 nov. 2014, Département de la Haute-Garonne, n° 71198).

[6] Concl. De Lesquen, BJCL 9/15 p. 610.

Une argumentation qui ne pouvait prospérer ainsi que l'a souligné le ministère public dans ses conclusions sur cette même espèce :

« Un tel rapprochement n'est cependant pas pertinent : la reconnaissance de l'utilité publique permet d'ouvrir rétrospectivement des crédits dans une mesure qui s'impose évidemment au juge des comptes. Celui-ci n'est pas pour autant tenu d'allouer les dépenses, qui peuvent être mises à la charge des gestionnaires de fait si elles sont irrégulières. De même, le juge ne pourrait fonder la mise en jeu de la responsabilité du comptable patent sur la seule considération du défaut d'utilité publique de la dépense. Il est en revanche parfaitement fondé à constituer le comptable débiteur des sommes qui, comme en l'espèce, ont été payées en méconnaissance des contrôles qui incombaient à l'intéressé et ont procuré des ressources indues au cocontractant de l'administration » (Concl. n° 523 du 29 juillet 2014).

2) Le préjudice financier par ricochet

« Le préjudice (financier) ne peut s'entendre restrictivement (…) aux hypothèses de manquant en monnaie » (CRC PACA, 19 déc. 2013, SDIS des Bouches-du-Rhône, n° 2013-0018, *Gestion et fin. publ. 2015 n° 1/2 p.139*). Certaines espèces ont ainsi permis de mettre en évidence un préjudice financier par ricochet. Dans ces cas, il n'y a pas de manquant immédiat dans la caisse publique mais une répercussion à constater, en termes financiers, résultant de l'erreur ou de l'irrégularité commise. Ces hypothèses sont plus délicates à mettre en évidence ainsi qu'a pu le souligner le Procureur général près la Cour des comptes : « la notion est difficile à circonscrire et, en l'absence d'une jurisprudence qui reste entièrement à construire, chaque cas d'espèce va permettre d'en délimiter les contours » (Concl. sur C. comptes, 13 nov. 2014, Médiateur national de l'énergie (Mne), n° 71154. Également sur C. comptes, 24 oct. 2013, École nationale supérieure de la police, n° 67942, *AJDA 2014. 673, chron. C. Michaut et J.-E. Picard*).

Ainsi, à défaut de décision régulière de remise des pénalités prises antérieurement au paiement, l'absence de décompte de pénalités à l'occasion de l'exécution d'un marché s'analyse comme occasionnant un préjudice financier (CRC Midi-Pyrénées, 14 mai 2003, Commune de Saverdun, n° 2013-0002, *Cité par J.-L. Girardi, Gestion et fin. publ. 2013 n° 8/9 p.7* ; également CRC Midi-Pyrénées, 14 mai 2013, Communauté de communes des Vallées d'Ax, n° 2013-0001, *Gestion et fin. publ. 2013 n° 11 p.72*).

Illustratif à ce sujet :

« Considérant enfin que figure au dossier la délibération (…) qui « confirme que la commune n'entendait pas liquider les pénalités de retard à l'encontre des entreprises titulaires des marchés publics précités » ; qu'y figure également un certificat administratif du maire attestant de l'intention de la commune de remettre les pénalités et de l'absence de préjudice financier ; que ces documents sont postérieurs aux paiements ; qu'au surplus, le certificat n'émane pas de l'autorité délibérante ; que, lorsque l'instance est ouverte devant le juge des comptes, le constat de l'existence ou non d'un préjudice financier relève de l'appréciation de ce juge ; que si, au regard du caractère contradictoire de la procédure, ledit juge doit tenir compte, pour cette appréciation, des dires et actes éventuels de la collectivité qui figurent au dossier, il n'est pas lié par une déclaration de l'organe délibérant ou de l'ordonnateur indiquant que la collectivité n'aurait subi aucun préjudice ; que l'appelante n'apporte pas la preuve que la volonté du conseil municipal de remettre les pénalités ait été exprimée antérieurement aux paiements litigieux ; » (C. comptes, 16 octobre 2014, Commune de Saint-Sulpice, n° 71017).

Un autre exemple peut être cité concernant les erreurs d'imputations comptables. Sur le principe, l'erreur d'imputation comptable n'occasionne pas de préjudice financier dès lors qu'il ne s'agit pas de remettre en cause les fondements de la dépense réalisée mais de corriger une erreur d'enregistrement commise par le comptable. Dans le cadre de l'ancien régime de responsabilité des comptables publics, il s'agissait d'un cas classique de mise en débet sans préjudice du comptable public (C. comptes, 21 juill. 2011, Département de la Dordogne, Gestion et fin. publ. 2012 n° 12 p.81). La loi du 28 décembre 2011 permet d'y mettre en terme et de considérer qu'en l'absence de préjudice, c'est une somme non rémissible qui sera laissée à la charge du comptable. La solution n'est toutefois pas aussi évidente qu'il y paraît. MM. Michaut et Sitbon ont ainsi mis en évidence qu'une erreur d'imputation ne devait pas nécessairement être associée à une absence de préjudice financier (chron. sous C. comptes, 24 oct. 2013, École nationale supérieure de la police et C. comptes, 14 févr. 2014, Institut national de recherche en informatique et en automatique, *AJDA 2014. 673 et particulièrement 675*) et qu'il convenait d'apprécier les conséquences d'une telle erreur d'imputation. À propos de l'INRIA, la Cour des comptes a ainsi pu relever, s'agissant du remboursement à des agents de nationalité étrangère des taxes dont ces derniers s'étaient acquittés au titre des droits à payer sur les permis de séjour, que ces dépenses incombaient personnellement à ces agents et que ces remboursements constituaient ainsi des compléments de rémunération. Elle devait en déduire que l'incorrecte imputation avait abouti à minorer le compte relatif aux charges de personnel et donc le montant des cotisations sociales à verser. La Cour des comptes en tira la conclusion que cette erreur d'imputation était susceptible de créer un préjudice financier pour l'établissement et a procédé à la mise en débet de l'agent comptable (C. comptes, 14 février 2014, Institut national de recherche en informatique et en automatique (Inria), n° 68865, charge n° 10).

Une même conclusion pourrait être tirée concernant des dépenses d'investissement, imputées par erreur en tant que dépenses de fonctionnement (V. par ex. avant l'entrée en vigueur de la nouvelle loi C. comptes, 12 avr. 2012, Syndicat mixte du Val de Sambre à Maubeuge, n° 63102, *Gestion et fin. publ. 2014, n° 7/8 p.150*). Ainsi que l'ont souligné MM. Michaut et Picard, de telles erreurs peuvent « entraîner, par elles-mêmes, la perte du droit à compensation des dépenses d'investissement au titre du fonds de compensation pour la TVA ». En l'absence de régularisation, un préjudice financier est hautement probable (*chron. de jurisprudence de la Cour des comptes, C. Michaut et J.-E. Picard, AJDA 2014. 673, et plus particulièrement 675*) à moins que ces dépenses ne soient pas éligibles au fonds de compensation (CRC Aquitaine, Poitou-Charentes, 1er oct. 2013, Commune de Couhé, n° J2013-0014, *Gestion et fin. publ. 2014 n° 9/10 p.149 chron. Girardi J.-L. et Rocca P.* Également C. comptes, 27 juin 2014, Syndicat mixte du Pays de Saintonge Romane, n° 70147).

3) La détermination de la date d'appréciation du préjudice

Avec le nouveau régime de responsabilité des comptables publics, l'identification du préjudice financier constitue désormais un préalable nécessaire pour déterminer le niveau de responsabilité encouru. La question s'est donc rapidement posée du moment auquel ce préjudice doit être apprécié.

Cette question a pris une acuité certaine à propos des créances détenues sur des entreprises mises en liquidation judiciaire. Sans conteste, « le fait de ne pas déclarer une créance au passif des procédures collectives ouvertes (…) constitue un manquement aux obligations du comp-

table ». Ce manquement justifie que la responsabilité personnelle et pécuniaire de l'agent comptable soit engagée (C. comptes, 27 octobre 2014, Direction des services fiscaux de Haute-Savoie, Service des impôts des entreprises centralisateur d'Annecy, n° 70519). Au-delà de ce principe, la perception du préjudice financier a pu diverger selon les chambres de la Cour des comptes s'agissant de la manière et de la date à laquelle l'existence du préjudice doit s'apprécier. En effet, si en matière de dépenses, la responsabilité du comptable public s'apprécie à la date du paiement (C. comptes, 2 mai 1996, SDIS de l'Eure, *Rec. C. comptes 51, concl. Proc. Gén. ; La Revue du Trésor 1996. 739.* C. comptes, 27 septembre 2001, Commune de Marguerittes, *La Revue du Trésor 2002. 543 ; RFD adm. 2003. 596.* C. comptes, 21 juillet 2011, Département de la Dordogne, *Gestion et fin. publ. 2012 n° 12 p.81.* C. comptes, 26 janv. 2012, Communauté de communes des Côtes de Combrailles, *Gestion et fin. publ. 2014 n° 3/4, p.109*), cette appréciation peut, ainsi que le révèlent les présentes espèces, être plus malaisée en matière de recettes.

S'agissant de créances détenues sur une société déclarée en liquidation judiciaire, le préjudice financier résulte, de prime abord, de ce que l'agent comptable s'est abstenu de déclarer cette créance au passif de cette liquidation – ce faisant, il a compromis le recouvrement de la recette, causé un préjudice financier et l'on peut s'attendre à ce qu'il soit mis en débet.

L'appréciation des incidences peut toutefois conduire le juge des comptes à tempérer son appréciation : constatant que la procédure collective a été clôturée pour insuffisance d'actif et qu'aucun des créanciers privilégiés n'a été désintéressé, la Cour des comptes a pu en conclure que le manquement du comptable n'avait pas engendré de préjudice financier pour l'État. C'est l'orientation retenue par la première chambre de la Cour des comptes (18 sept. 2013, Pôle de recouvrement spécialisé de Châteauroux, n° 67808) – pour l'espèce citée, sur conclusions contraires toutefois – orientation qui la conduit à retenir qu'il n'y a « manquement sans préjudice que s'il est établi que l'État n'aurait pu être désintéressé même si le comptable avait satisfait à ses obligations » (C. comptes, 1re ch. 27 avr. 2015, Direction départementale des finances publiques de la Haute-Marne, Service des impôts des entreprises de Saint-Dizier, n° 72319).

Confrontée à semblable circonstance, la 7e chambre de la Cour des comptes avait, elle, estimé qu'il y avait eu préjudice financier suivant en cela les conclusions du parquet qui avait proposé deux options : une première conduisant à considérer que l'absence de recouvrement de recettes constitue un préjudice financier quelles que soient les circonstances, une seconde appréciant ce préjudice financier en fonction des circonstances avec la possibilité de « vérifier, en cas de procédure collective si, au vu du compte de clôture, l'organisme aurait – ou n'aurait – pu être désintéressé, ne serait-ce que partiellement, dans l'hypothèse où le comptable aurait satisfait à ses obligations déclaratives » (C. comptes, 29 janv. 2013, Conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustres, n° 65861, préc.). Ces espèces illustrent parfaitement la difficulté de l'exercice et, par delà, l'approche différenciée qu'ont pu en faire les différentes chambres de la Cour des comptes. Certaines privilégiant une certaine simplicité (7e chambre pour le cas d'espèce), d'autres prétendant étendre, ce faisant, leur champ de compétence à l'appréciation des circonstances dans la détermination du niveau de responsabilité encouru par le comptable public (1ère chambre pour ce même cas d'espèce. Également C. comptes, 1re ch., 4 juin 2014, Direction des services fiscaux des Deux-Sèvres, Service des impôts des entreprises de Niort, n° 70027).

De même, alors que l'agent comptable n'a pas déclaré les créances dans les délais impartis, la première chambre de la Cour des comptes retient « que la procédure collective engagée (…) a été clôturée pour insuffisance d'actif » et qu' « en conséquence, le manquement du comptable n'a pas causé de préjudice financier pour le Trésor » (C. comptes, 1re ch., 27 octobre 2014, Direction des services fiscaux de Haute-Savoie, Service des impôts des entreprises centralisateur d'Annecy, n° 70519). Également alors « que la procédure de liquidation judiciaire (…) a été clôturée pour insuffisance d'actif (et) que la reddition des comptes (…) a révélé que l'actif n'a permis que de couvrir des créances super privilégiées » (C. comptes, 1re ch., 27 octobre 2014, Direction des services fiscaux de Haute-Savoie, Service des impôts des entreprises de Seynod, n° 70524).

Rappelons qu'en ce domaine, et dans sa globalité, la jurisprudence retient un préjudice financier en l'absence de recouvrement d'une recette, sauf en cas d'insolvabilité avérée du débiteur, antérieure à la prise en charge par le comptable public des créances qu'il doit recouvrer (Concl. du parquet sur C. comptes, 18 sept. 2013, Pôle de recouvrement spécialisé de Châteauroux, préc., sur C. comptes, 28 avr. 2014, Budget annexe Contrôle et exploitation aériens, n° 69883, et sur C. comptes, 20 nov. 2013, Trésorier-payeur général des Bouches-du-Rhône, n° 67904. Également C. comptes, 7ème ch., 17 nov. 2014, Chambre régionale d'agriculture de Normandie, n° 71212).

Une solution à nuancer ainsi que le préconise le parquet général :

> *« La clôture pour insuffisance d'actif ne permet pas, à elle seule, de préjuger de l'existence ou de l'inexistence d'un préjudice financier pour l'État même s'il est exact, au vu du compte de liquidation (…) qu'en tout état de cause le Trésor n'aurait pas été désintéressé.*
>
> *Ainsi, dès lors que serait retenue la position du ministère public, selon laquelle « l'absence de recouvrement de recettes, sauf dans le cas d'une insolvabilité avérée du débiteur antérieure à la prise en charge, par le comptable, des créances qu'il doit recouvrer, constitue dans tous les cas un préjudice financier pour l'organisme public (…). En revanche, dans l'hypothèse où la cessation des paiements (…) serait postérieure à la prise en charge des créances, il conviendrait de constituer (l'agent comptable) débiteur de l'État »* (Concl. n° 17 du 8 janvier 2014 sur C. comptes, 1ère ch., 27 octobre 2014, Direction des services fiscaux de Haute-Savoie, Service des impôts des entreprises centralisateur d'Annecy, n° 70519).

Confirmant son orientation jurisprudentielle, la première chambre de la Cour des comptes a indiqué que selon elle, le défaut d'inscription du comptable/le manquement du comptable n'avait pas entraîné de préjudice financier dès lors qu'il n'existait « aucune perspective de recouvrement en dehors des créances super privilégiées » (C. comptes, 1re ch., 4 juin 2014, Direction des services fiscaux des Deux-Sèvres, Service des impôts des entreprises de Niort, n° 70027. Également C. comptes, 1re ch., 4 juin 2014, Direction départementale des finances publiques de l'Eure, Service des impôts des entreprises de Verneuil-sur-Avre, n° 69154), énonçant même un mode d'emploi au terme duquel le préjudice financier peut être identifié :

> *« Considérant que la mesure de l'existence ou de l'absence de préjudice financier en se fondant sur l'insolvabilité éventuelle du débiteur suppose de distinguer les différentes étapes de la procédure collective durant lesquelles il est possible de faire un état des lieux de la situation patrimoniale du débiteur ;*
>
> *Considérant que seule en principe la reddition des comptes consécutive au jugement de clôture pour insuffisance d'actif permet de vérifier exactement dans quelle mesure le Trésor aurait pu*

être désintéressé, que cette appréciation peut également être portée dès lors que le comptable est capable de fournir des informations chiffrées, officielles, attestant de l'impécuniosité totale, ou non, du débiteur»; (C. comptes, 1re ch., 4 juin 2014, Direction départementale des finances publiques de Vaucluse, Service des impôts des entreprises de Carpentras, n° 70043).

Même logique alors qu'en l'absence de diligences de l'agent comptable et alors que ce dernier a produit, au cours de l'instruction, un courrier du liquidateur indiquant que les créanciers chirographaires n'avaient rien à espérer ou que le trésor public ne serait « pas du tout désintéressé » (C. comptes, 21 mai 2015, Cne de Saint-Louis, n° 72331). À ce sujet, la Cour des comptes a considéré, s'agissant d'une créance détenue sur une société à raison de la TVA due :

« *que les créances du Trésor public produites régulièrement au passif d'une procédure collective par un comptable sont normalement admises au rang des créanciers privilégiés, que le manquement du comptable a causé un préjudice financier pour l'État* » (C. comptes, 1ère ch. 20 nov. 2014, Direction départementale des finances publiques de la Nièvre, Service des impôts des entreprises de Château-Chinon, n° 70515).

À l'inverse, alors qu' « il ressort de l'état de reddition des comptes de la procédure de liquidation que les créances postérieures au jugement relevant des dispositions des articles L. 622-17 ou L. 641-13 du code du commerce (respectivement, créances nées pour les besoins du déroulement de la procédure et celles ayant perdu leur privilège car non portées à la connaissance du mandataire judiciaire, de l'administrateur ou du liquidateur) ont été réglées en totalité, et que les créances antérieures ou chirographaires n'ont été réglées qu'en partie », « le manquement (du) comptable doit être considéré comme ayant causé un préjudice financier à l'État ». (C. comptes, 1re ch., 13 avril 2015, Direction des grandes entreprises (DGE), n° 72210, charge n° 9).

Cette appréciation suppose toutefois que la procédure de liquidation soit achevée :

« *Attendu que le non-recouvrement d'une créance cause par principe un préjudice financier à la collectivité publique créancière ; qu'il n'y a alors manquement sans préjudice que s'il est établi que l'État n'aurait pu être désintéressé même si le comptable avait satisfait à ses obligations ;*

Attendu que M. X. n'apporte la preuve ni d'une insolvabilité de la société antérieure à la prise en charge des créances, ni du fait que le montant pris en charge n'était pas réellement dû ; que la procédure de liquidation est toujours en cours ; que le point de savoir si d'autres créances de même rang seront ou non couvertes n'est pas établi ; que le manquement du comptable doit donc être considéré comme ayant causé un préjudice financier à l'État ; que la loi ne permet pas au juge des comptes de prendre en compte les circonstances de l'espèce pour déterminer le montant du débet en cas de manquement en recettes ayant causé préjudice ; que dès lors les éléments de contexte allégués par le comptable ne peuvent être pris en compte à décharge ;

Attendu qu'il y a donc lieu de constituer M. X débiteur de l'État du montant des sommes non recouvrées, soit 2 900 716 euros sur l'exercice 2008 » (C. comptes, 1re ch., 13 avril 2015, Direction des grandes entreprises (DGE), n° 72210, charges n° 1, 2 et 12. Également, C. comptes, 1re ch., 20 nov. 2014, Direction départementale des finances publiques de la Nièvre, Service des impôts des entreprises de Château-Chinon, n° 70515).

Même conséquence alors que :

« *la procédure de liquidation a été clôturée pour insuffisance d'actif par jugement (…) mais qu'en l'absence d'état de reddition des comptes, le point de savoir si d'autres créances de même rang seront ou non couvertes n'est pas établi* » (C. comptes, 1ère ch., 13 avril 2015, Direction des grandes entreprises (DGE), n° 72210, charges n° 3 et 4).

Elle rejaillit également sur le montant du débet laissé à la charge du comptable lorsque la Cour des comptes conclut au préjudice financier :

Ainsi à propos d'un montant de 127 133 euros de taxe sur la valeur ajoutée dû par une société :

« *Considérant que l'état de reddition des comptes du liquidateur relatif à la (société concernée) a été transmis à la Cour ; qu'il révèle le paiement de créances privilégiées (…) qui s'est réparti entre la trésorerie de Pornic pour 4 449 euros, l'Urssaf pour 17 035,80 euros et la sécurité sociale pour 3 448,19 euros ;*

Considérant qu'il résulte de cet état que, si la créance (…) avait été déclarée à temps, elle aurait fait l'objet d'un paiement partiel, puisque étant d'un rang supérieur à celui des créances de l'Urssaf et des organismes de sécurité sociale, elle aurait été honorée avant celles-ci ;

Considérant par conséquent que ce manquement du comptable à ses obligations a causé un préjudice financier à l'État ; que ce préjudice est égal au montant de la somme qu'aurait pu obtenir le Trésor lors de la répartition du fait de la supériorité de son privilège sur celui des autres créanciers privilégiés, à savoir 20 483,99 euros ; » (C. comptes, 1re ch., 27 octobre 2014, Direction régionale des finances publiques des Pays de la Loire et du Département de Loire-Atlantique, Service des impôts des entreprises de Pornic, n° 70527).

Alors que le parquet dans ses conclusions, avait préconisé une mise en débet à hauteur de 127 133 euros.

Dans son appréciation, la 3e chambre de la Cour des comptes a rejoint la position de la 7e en soulignant que le manquement du comptable devait s'apprécier au moment des faits. Ainsi :

« *Attendu que le moyen selon lequel l'établissement n'aurait pu être désintéressé du fait que la procédure a finalement été clôturée pour insuffisance d'actif ne saurait être retenu dans la mesure où cette information n'était évidemment pas connue au moment où le comptable se devait de déclarer les deux créances en cause ; que le manquement du comptable s'apprécie au moment des faits ; qu'il est constitué par l'absence même de déclaration des créances ;*

Attendu que le moyen selon lequel la mise en cause de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable procurerait à l'établissement un enrichissement sans cause n'est pas démontré ;

(…)

Considérant (…) qu'il appartenait au comptable de déclarer les deux créances, au passif, avant le terme de deux mois à compter de la publication du jugement d'ouverture de la procédure (…) ;

Attendu que la responsabilité des comptables du fait du recouvrement des recettes s'apprécie en fonction des diligences exercées qui doivent être « adéquates, complètes et rapides » ; que le comptable dont les diligences ont été incomplètes et insuffisantes, par ignorance ou par négligence, ne peut dégager sa responsabilité qui résulte de l'absence de déclaration, en temps utile, des créances au passif de la procédure et d'une demande de relevé de forclusion dans les délais impartis ; que l'absence de déclaration a définitivement compromis l'admission des créances au passif ; que l'agent comptable a ainsi manqué à ses obligations et engagé sa responsabilité au titre de l'article 60 modifié de la loi n° 63-156 du 23 février 1963 ;

(…)

Considérant que le défaut de déclaration d'une créance au passif d'une procédure collective a constitué un manquement du comptable du fait de son inaction et produit un préjudice financier pour l'établissement ; qu'en conséquence, il est fait application des dispositions de l'article 60-VI, 3e alinéa de la loi n° 63-156 du 23 février 1963 » (C. comptes, 3e ch., 14 février 2014, Institut national de recherche en informatique et en automatique (Inria), n° 68865, charge n° 1).

Tandis que la quatrième chambre a admis, s'agissant de l'appréciation des diligences du comptable, que dès lors qu'aucun créancier chirographaire n'avait pu être désintéressé en fin de procédure, faute de quotité disponible, l'absence de déclaration dans les délais requis au mandataire liquidateur ou, à défaut, une demande en relevé de forclusion, était indifférent au constat d'un préjudice financier et ne pouvait donc être considéré comme la cause du préjudice subi par la commune (C. comptes, 4e ch., 18 sept. 2014, Commune de Saverdun, n° 70762). Cette espèce doit toutefois être nuancée dans sa portée à la lecture, très éclairante à ce sujet, des conclusions du parquet qui mettent en évidence que l'agent comptable, ayant pris ses fonctions postérieurement à la publication du jugement ouvrant la liquidation, avait pris en charge le recouvrement de créances alors même que le débiteur était déjà insolvable. L'espèce rejoint ici la position de principe selon laquelle « l'absence de recouvrement de recettes, sauf dans le cas d'une insolvabilité avérée du débiteur antérieure à la prise en charge, par le comptable, des créances qu'il doit recouvrer, constitue dans tous les cas un préjudice financier pour l'organisme public » (Ministère public, concl. n° 666 du 22 oct. 2014 sur C. comptes, 14 avril 2015, Chambre régionale d'agriculture de Bretagne, n° 72106. Également concl. n° 350 du 2 juin 2014 sur C. comptes, 15 septembre 2014, Institut national d'horticulture (Inh), n° 70637. Concl. n° 287 du 7 mai 2014 sur C. comptes, 1ère ch., 20 nov. 2014, Direction départementale des finances publiques de la Nièvre, Service des impôts des entreprises de Château-Chinon, n° 70515).

Ce panorama témoigne de la difficulté qui peut être celle de l'identification du préjudice financier – occasionnant un flottement jurisprudentiel peu satisfaisant.

Voire une incompréhension certaine comme le laisse deviner la lecture de cette espèce de la première chambre de la Cour des comptes – espèce par laquelle elle semble constater un préjudice financier, renvoie très clairement aux dispositions permettant de prononcer un débet à l'encontre du comptable mais le condamne finalement au paiement d'une somme non rémissible :

« Considérant que par réquisitoire du 18 juin 2013, le Procureur général a estimé que la responsabilité personnelle et pécuniaire de M. X, comptable en fonctions du 26 juin 2004 au 28 août 2008 pouvait être engagée à hauteur de 88 103 euros au titre de l'exercice 2008, pour défaut de diligences rapides, adéquates et complètes, en vue du recouvrement d'une créance de TVA alors que le dirigeant de société avait été condamné à payer solidairement une partie des impôts fraudés ;

Considérant que la Société anonyme « Coopérative Groupe Logimo France » a été déclarée en redressement judiciaire le 19 décembre 2001 par jugement publié le 17 janvier 2002, procédure convertie en liquidation judiciaire le 27 mars 2002 par jugement publié le 15 mai 2002 puis clôturée pour insuffisance d'actif le 2 juillet 2008 ;

Considérant par ailleurs qu'un jugement du 9 juin 2004, rendu par le tribunal de grande instance d'Avignon, a condamné M. Y, dirigeant de la société, au paiement solidaire des impôts fraudés de la société, sur la période de novembre 2000 à mai 2001, pour un montant de 88 103 euros en droits, sur une créance totale restant à recouvrer de 130 763,81 euros ;

Considérant que des recherches n'ont été diligentées qu'en décembre 2009, révélant la disparition du débiteur solidaire ; que dans ce contexte, l'admission en non-valeur des créances fiscales a été prononcée le 4 janvier 2010 pour un montant de 130 763,81 euros ; que cependant, le jugement correctionnel a eu pour effet de désigner au Trésor un débiteur supplémentaire, en la personne du dirigeant de la société, qu'il convenait de poursuivre, la prescription applicable à son profit étant donc celle du recouvrement des créances fiscales telle que prévue par l'art. L. 274 du livre des procédures fiscales ;

Considérant que le comptable ne conteste pas la nature du manquement relevé par le Procureur général dans son réquisitoire, constitué par l'absence de diligences propre à empêcher la prescription de la créance due à titre solidaire par le dirigeant de la société ;

Considérant que le comptable souligne à la Cour que si la procédure avait été respectée, la créance mise à la charge de M. Y. n'aurait cependant pas pu être recouvrée car sur la période considérée (2005 à 2008), M. Y. ne déposait aucune déclaration de revenus et n'était propriétaire d'aucun bien immobilier (recherches SPI et ADONIS négatives) ; que par la suite M. Y. avait été associé de plusieurs sociétés qui avaient été mises en liquidation ou dont il avait cédé ses droits sociaux pour des sommes très peu élevées ;

Considérant également qu'une recherche FICOBA a révélé que le redevable était titulaire d'un compte courant ouvert le 20 juillet à Bar-le-Duc à la Banque populaire Lorraine Champagne mais que le comptable en avait déduit que M. Y. ayant exercé ses activités dans le Vaucluse, ce compte ne fonctionnait plus, ou à tout le moins qu'un avis à tiers détenteur aurait été peu productif voire négatif ;

Considérant cependant que l'ensemble de ces recherches menées dans les applications métier de la DGFiP (SPI, FICOBA et ADONIS) ont été réalisées tardivement, entre le mois de septembre et le mois de décembre 2009, soit plus de cinq ans après la condamnation du redevable pour fraude fiscale ; que ces recherches avaient alors conclu à la disparition du débiteur solidaire ;

Considérant que la créance a été admise en non-valeur le 4 janvier 2010 pour un montant de 130 763,81 euros ; que toutefois, si l'admission en non-valeur apure en écritures les créances prises en charge, elle est soumise au contrôle du juge des comptes, juge de la responsabilité des comptables. Elle n'a pas d'effet rétroactif et ne peut exonérer le comptable de sa responsabilité à raison de l'absence ou de l'insuffisance des diligences auxquelles il était antérieurement tenu ;

Considérant que, si il est désormais avéré, au vu de ses revenus d'activité et de son patrimoine, que M. Y. était insolvable depuis longtemps, il n'en demeure pas moins que les poursuites auraient pu être exercées à l'encontre du dirigeant dès le lendemain du jugement correctionnel du 9 juin 2004 le condamnant pour fraude fiscale ; que au cas présent, la prescription quadriennale de l'action en recouvrement de la créance est acquise depuis le 9 juin 2008 à minuit, soit quatre années après le jugement correctionnel condamnant le dirigeant au paiement solidaire des dettes fiscales de la société (art. L. 274 du livre des procédures fiscales) ;

Considérant que la responsabilité des comptables du fait du recouvrement des recettes s'apprécie au regard de l'étendue de leurs diligences qui doivent être rapides, complètes et adéquates ; qu'elle ne peut par définition s'apprécier en fonction de faits posté-

rieurs à la gestion des comptables mais bien au moment où ces derniers doivent exercer les diligences nécessaires au recouvrement des créances ou, à tout le moins, susceptibles de ne pas en compromettre le recouvrement ;

Considérant que M. X. a fait savoir lors de l'audience publique à la Cour qu'il ne ferait part d'aucune observation particulière si ce n'est de rappeler la modestie actuelle de la situation financière du redevable ;

Considérant que M. X. en fonctions du 26 juin 2004 au 28 août 2008, ne s'est pas acquitté de ses obligations ;

Attendu qu'aux termes de l'article 60 modifié de la loi n° 63-156 du 23 février 1963 : « les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables du recouvrement des recettes… (paragraphe I – al. 1)… des contrôles qu'ils sont tenus d'assurer en matière de recettes… dans les conditions prévues par le règlement général sur la comptabilité publique (paragraphe I – al 2.). La responsabilité personnelle et pécuniaire prévue ci-dessus se trouve engagée dès lors… qu'une recette n'a pas été recouvrée (paragraphe I – al. 3). La responsabilité pécuniaire d'un comptable ne peut être mise en jeu que par… le juge des comptes (paragraphe IV). Lorsque le manquement du comptable… a causé un préjudice financier, le comptable a l'obligation de verser immédiatement de ses deniers personnels la somme correspondante (paragraphe VI – al. 3) » ;

Attendu qu'au terme du décret n° 2012-11386 du 10 décembre 2012 portant application du deuxième alinéa du VI de l'article 60 modifié susvisé « la somme maximale pouvant être mise à la charge du comptable, conformément aux dispositions du deuxième alinéa du VI de l'article 60 de la loi du 23 février 1960 susvisée, est fixée à un millième et demi du cautionnement prévu pour le poste comptable considéré » ;

Considérant que le montant du cautionnement du comptable s'élève, pour l'exercice considéré, à 234 491 euros ; qu'au cas d'espèce, le montant maximum de la somme non rémissible s'établit à 351,73 euros ; qu'il sera fait une juste appréciation des circonstances de l'espèce en arrêtant son montant à 250 euros à la charge de M. X, au titre de l'exercice 2008 ; » (C. comptes, 1re chambre, 4 juin 2014, Direction départementale des finances publiques de Vaucluse, Service des impôts des entreprises d'Avignon-Est, n° 70042).

Indéniablement, la lecture de cette espèce laisse dubitative. Alors que l'enchaînement des considérants laisse penser une responsabilité pour préjudice financier, c'est finalement une somme non rémissible qui est laissée à la charge du comptable – accordant aux circonstances et donc au juge des comptes, un pouvoir d'appréciation sans précédent.

Parallèlement, et à propos d'une créance détenue par une collectivité sur une association et ayant fait l'objet d'une annulation de titre de recette (en lieu et place d'une admission en non-valeur), la 7e chambre de la Cour des comptes a rappelé que l'erreur commise par le comptable avait conduit à l'extinction de la dette de l'association. Si sur le principe, une telle erreur « porte normalement préjudice financier au détriment de l'établissement », le juge des comptes a retenu, dans cette espèce, que l'association ayant été dissoute, de l'effet de sa liquidation, ceci excluait « tout retour du débiteur à meilleure fortune » et qu'en conséquence, le manquement n'avait pas causé de préjudice à l'établissement. Dans cette même espèce, et alors que l'annulation de créance concernait une société et qu'il n'était pas établi « que l'ordre de recettes ait été compromis dès sa prise en charge », la Cour des comptes a mis en débet l'agent comptable au constat du préjudice financier généré par le manquement reproché. La lecture des conclusions du ministère public laisse apparaître que la procédure de liquidation judiciaire avait été clôturée pour insuffisance d'actif à une date antérieure à l'annulation du titre de recettes. Cette dernière avait donc bien été prononcée alors que la créance pouvait déjà être considérée comme irrécouvrable (C. comptes, 17 novembre 2014, Chambre départementale d'agriculture d'Ille-et-Vilaine, n° 71210).

À cet imbroglio, le Conseil d'État a apporté une première réponse. Dans une décision du 21 mai 2013, la 1ère chambre de la Cour des comptes avait engagé la responsabilité du comptable public pour préjudice financier alors qu'il semblait avéré que le Trésor n'aurait pu être désintéressé (C. comptes, 1re ch., 21 mai 2013, Service des impôts des entreprises de Saint-Brieuc Est, n° 66921).

Prenant le contrepied de cette solution[7], le Conseil d'État a souligné, dans son analyse du préjudice financier, que lorsque le comptable est en mesure d'établir qu'à la date du manquement, la recette était déjà irrécouvrable (ce qui est le cas en cas d'insolvabilité de la personne redevable), le préjudice financier ne peut être regardé comme imputable audit manquement sachant que le comptable a la possibilité de le prouver par tous documents, y compris postérieurs au manquement. Bien évidemment, lorsque il sera possible d'établir que le Trésor aurait pu être payé si l'agent comptable avait agi avec diligence, preuve résultant de ce que des créanciers de même niveau que le Trésor ont été désintéressés dans le cadre de la procédure, la responsabilité de l'agent comptable sera engagée pour préjudice financier.

Conseil d'État, 27 juillet 2015, n° 370430

Vu la procédure suivante :

Par un arrêt n° 66921 du 21 mai 2013, la Cour des comptes a constitué M. A... C..., comptable du service des impôts des entreprises de Saint-Brieuc Est, débiteur envers l'État, au titre de l'exercice 2005, d'une somme de 113 323 euros, et, au titre de l'exercice 2007, d'une somme de 5 336 euros, augmentées des intérêts de droit à compter du 16 novembre 2012.

Par un pourvoi, enregistré le 22 juillet 2013 au secrétariat du contentieux du Conseil d'État, le ministre délégué auprès du ministre de l'économie et des finances, chargé du budget, demande au Conseil d'État :

1°) d'annuler cet arrêt de la Cour des comptes en tant qu'il constitue M. C... débiteur envers l'État, au titre de l'exercice 2007, d'une somme de 5 336 euros, augmentée des intérêts de droit à compter du 16 novembre 2012 ;

2°) réglant l'affaire au fond, de mettre à la charge de M. C...une somme plafonnée à un et demi millième du montant du cautionnement du poste comptable, soit 179 euros.

Le ministre soutient qu'en jugeant que le manquement commis par M. C..., tenant à ce qu'il n'avait pas déclaré la créance fiscale dont M. B...était redevable auprès du liquidateur de son entreprise dans le délai prescrit par le code de commerce, avait causé un préjudice financier à l'État, alors qu'il ressortait de l'état de reddition des comptes dressé à l'issue de la procédure de liquidation judiciaire que cette créance fiscale était irrécouvrable, la Cour des comptes a entaché son arrêt d'une erreur de droit et d'une erreur de qualification juridique.

(…)

1. Considérant qu'aux termes du I de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 de finances pour 1963, dans sa rédaction issue de l'article 90 de la loi du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011, qui définit les obligations qu'il

[7] En fait, comme l'ont montré les précédents développements la 1re chambre optera, avant même cette décision du Conseil d'État, pour une orientation jurisprudentielle opposée et pour le coup, conforme à celle consacrée par le juge de cassation.

incombe au comptable public de respecter sous peine de voir sa responsabilité personnelle et pécuniaire engagée : « Outre la responsabilité attachée à leur qualité d'agent public, les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables du recouvrement des recettes, du paiement des dépenses, de la garde et de la conservation des fonds et valeurs appartenant ou confiés aux différentes personnes morales de droit public dotées d'un comptable public, désignées ci-après par le terme d'organismes publics, du maniement des fonds et des mouvements de comptes de disponibilités, de la conservation des pièces justificatives des opérations et documents de comptabilité ainsi que de la tenue de la comptabilité du poste comptable qu'ils dirigent. / Les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables des contrôles qu'ils sont tenus d'assurer en matière de recettes, de dépenses et de patrimoine dans les conditions prévues par le règlement général sur la comptabilité publique. / La responsabilité personnelle et pécuniaire prévue ci-dessus se trouve engagée dès lors qu'un déficit ou un manquant en monnaie ou en valeurs a été constaté, qu'une recette n'a pas été recouvrée, qu'une dépense a été irrégulièrement payée ou que, par le fait du comptable public, l'organisme public a dû procéder à l'indemnisation d'un autre organisme public ou d'un tiers ou a dû rétribuer un commis d'office pour produire les comptes. / (...) » ; qu'aux termes du VI du même article : « La responsabilité personnelle et pécuniaire prévue au I est mise en jeu par le ministre dont relève le comptable, le ministre chargé du budget ou le juge des comptes dans les conditions qui suivent. (...) / Lorsque le manquement du comptable aux obligations mentionnées au I n'a pas causé de préjudice financier à l'organisme public concerné, le juge des comptes peut l'obliger à s'acquitter d'une somme arrêtée, pour chaque exercice, en tenant compte des circonstances de l'espèce. Le montant maximal de cette somme est fixé par décret en Conseil d'État en fonction du niveau des garanties mentionnées au II. / Lorsque le manquement du comptable aux obligations mentionnées au I a causé un préjudice financier à l'organisme public concerné ou que, par le fait du comptable public, l'organisme public a dû procéder à l'indemnisation d'un autre organisme public ou d'un tiers ou a dû rétribuer un commis d'office pour produire les comptes, le comptable a l'obligation de verser immédiatement de ses deniers personnels la somme correspondante. / (...) » ; qu'aux termes du IX du même article : « Les comptables publics dont la responsabilité personnelle et pécuniaire a été mise en jeu dans les cas mentionnés au deuxième alinéa du VI ne peuvent obtenir du ministre chargé du budget la remise gracieuse des sommes mises à leur charge. / Les comptables publics dont la responsabilité personnelle et pécuniaire a été mise en jeu dans les cas mentionnés au troisième alinéa du même VI peuvent obtenir du ministre chargé du budget la remise gracieuse des sommes mises à leur charge. Hormis le cas de décès du comptable ou de respect par celui-ci, sous l'appréciation du juge des comptes, des règles de contrôle sélectif des dépenses, aucune remise gracieuse totale ne peut être accordée au comptable public dont la responsabilité personnelle et pécuniaire a été mise en jeu par le juge des comptes, le ministre chargé du budget étant dans l'obligation de laisser à la charge du comptable une somme au moins égale au double de la somme mentionnée au deuxième alinéa dudit VI. / (...) » ; qu'aux termes de l'article 11 du décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique, alors applicable : « Les comptables publics sont seuls chargés : / De la prise en charge et du recouvrement des ordres de recettes qui leur sont remis par les ordonnateurs (...) » ; qu'aux termes de l'article 1er du décret du 10 décembre 2012 portant application du deuxième alinéa du VI de l'article 60 de la loi de finances de 1963 modifié, dans sa rédaction issue de l'article 90 de la loi du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011 : « La somme maximale pouvant être mise à la charge du comptable, conformément aux dispositions du deuxième alinéa du VI de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 susvisée, est fixée à un millième et demi du montant du cautionnement prévu pour le poste comptable considéré » ;

2. Considérant que ces dispositions instituent, dans l'intérêt de l'ordre public financier, un régime légal de responsabilité pécuniaire et personnelle des comptables publics distinct de la responsabilité de droit commun ; qu'il résulte de leurs prescriptions que, lorsqu'un comptable public n'a pas recouvré une recette qu'il a prise en charge, le juge des comptes apprécie, d'abord, s'il y a lieu d'engager sa responsabilité ; qu'à ce titre, si le juge des comptes doit s'abstenir de toute appréciation du comportement personnel du comptable intéressé et ne peut fonder ses décisions que sur les éléments matériels des comptes, il lui appartient de se prononcer sur le point de savoir si le comptable s'est livré aux différents contrôles qu'il lui incombe d'assurer et s'il a exercé dans des délais appropriés toutes les diligences requises pour le recouvrement de la créance, lesquelles diligences ne peuvent être dissociées du jugement du compte ; que lorsque le juge des comptes estime, au terme de cette appréciation, que le comptable a manqué aux obligations qui lui incombent au titre du recouvrement des recettes, faute d'avoir exercé les diligences et les contrôles requis, le manquement du comptable doit en principe être regardé comme ayant causé un préjudice financier à l'organisme public concerné ; que le comptable est alors dans l'obligation de verser immédiatement de ses deniers personnels la somme non recouvrée ; que, toutefois, **lorsqu'il résulte des pièces du dossier, et en particulier des éléments produits par le comptable, qu'à la date du manquement, la recette était irrécouvrable en raison notamment de l'insolvabilité de la personne qui en était redevable, le préjudice financier ne peut être regardé comme imputable audit manquement ; qu'une telle circonstance peut être établie par tous documents, y compris postérieurs au manquement** ; que dans le cas où le juge des comptes estime qu'au vu de ces éléments, le manquement du comptable n'a pas causé de préjudice financier à l'organisme public concerné, il peut alors décider, sur le fondement non plus du troisième mais du deuxième alinéa du VI de l'article 60, d'obliger le comptable à s'acquitter d'une somme qu'il arrête en tenant compte des circonstances de l'espèce ;

3. Considérant d'une part, qu'en vertu des articles L. 622-7 et L. 641-3 du code de commerce, l'ouverture d'une procédure de liquidation judiciaire, prononcée par un jugement du tribunal de commerce dans les conditions prévues à l'article L. 641-1 du même code, emporte en principe de plein droit, sauf exceptions prévues par le code de commerce, interdiction de payer toute créance née antérieurement comme postérieurement au jugement d'ouverture ; qu'en vertu des dispositions combinées des articles L. 622-24, L. 622-26, L. 641-3, R. 622-24 et R. 641-25 du code de commerce, à partir de la publication du jugement d'ouverture de la liquidation judiciaire, tous les créanciers dont la créance est née antérieurement au jugement d'ouverture, à l'exception des salariés, adressent la déclaration de leurs créances au liquidateur dans un délai de deux mois à compter de la publication du jugement au Bulletin officiel des annonces civiles et commerciales, faute de quoi ils ne sont pas admis dans les répartitions et les dividendes de la liquidation et leurs créances deviennent inopposables au débiteur pendant la durée de la procédure de liquidation ;

4. Considérant, d'autre part, qu'aux termes du deuxième alinéa de l'article L. 643-9 du même code : « (...) lorsque la poursuite des opérations de liquidation judiciaire est rendue impossible en raison de l'insuffisance de l'actif (...) la clôture de la liquidation judiciaire est prononcée par le tribunal (...) » ; qu'aux termes de l'article L. 631-10 du même code : « Le liquidateur procède à la reddition des comptes. Il est responsable des documents qui lui ont été remis au cours de la procédure pendant cinq ans à compter de cette reddition » ; qu'aux termes de l'article R. 626-39 du même code, applicable à la procédure de liquidation judiciaire en vertu de l'article R. 643-19 du même code : « Lorsque l'administrateur ou le mandataire judiciaire a accompli sa mission, il dépose au greffe un compte rendu de fin de mission. Tout intéressé peut en prendre connaissance » ; qu'aux termes de l'article R. 626-40 du même code, applicable à la procédure de liquidation judiciaire : « Le compte rendu de fin de mission comporte : / 1° La reddition des comptes telle qu'elle ressort de l'édition analytique du mandat dans la comptabilité spéciale de l'administrateur ou du mandataire judiciaire. Le classement analytique distingue, par nature, les opérations de recettes et dépenses (...) » ;

5. Considérant qu'il résulte des pièces du dossier soumis aux juges du fond que l'entreprise de M.B..., redevable d'un montant de 5 336 euros de taxes sur la valeur ajoutée pris en charge par le comptable le 13 février 2004, a fait l'objet d'une procédure de liquidation judiciaire ouverte par un jugement du tribunal de commerce de Saint-Brieuc du 13 novembre 2006, publié au Bulletin officiel des annonces civiles et commerciales le 1er décembre suivant ; que M.C..., comptable du service des impôts des entreprises de Saint-Brieuc Est en charge du recouvrement de cette créance, ne l'a pas déclarée au liquidateur dans le délai de deux mois suivant la publication du jugement d'ouverture de la liquidation comme le prescrivent les dispositions citées ci-dessus ; qu'ainsi, à compter du 2 février 2007, l'État a été privé de la possibilité d'être admis dans la répartition de l'actif liquidé en vue du recouvrement de cette créance ; que, ce faisant, ainsi que l'a jugé la Cour des comptes, sans que ce point ne soit d'ailleurs contesté par le pourvoi, M. C... a commis un manquement aux diligences lui incombant, justifiant que sa responsabilité personnelle et pécuniaire soit engagée ;

6. Considérant qu'il résulte toutefois des termes de l'arrêt attaqué que, pour soutenir que son manquement n'avait pas causé de préjudice financier à l'État, M. C... a fait valoir devant la Cour des comptes que les créances privilégiées n'avaient pas pu être désintéressées dans la procédure de liquidation de l'entreprise de M.B..., clôturée pour insuffisance d'actif par un jugement du tribunal de commerce de Saint-Brieuc du 16 juin 2008 ; que le comptable se prévalait à ce titre de l'état de reddition des comptes établi le 21 juillet 2008 par le liquidateur de l'entreprise de M. B... ; **qu'en estimant que le manquement de M. C... avait causé un préjudice financier à l'État, sans rechercher si, au vu des pièces produites par le comptable, ce dernier établissait qu'à la date du manquement retenu à son encontre, la créance fiscale était irrécouvrable en raison de l'insolvabilité de l'entreprise redevable, la Cour des comptes a entaché son arrêt d'une erreur de droit** ;

7. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que le ministre délégué auprès du ministre de l'économie et des finances, chargé du budget, est fondé à demander l'annulation de l'arrêt qu'il attaque en tant qu'il déclare M. C... débiteur envers l'État d'une somme de 5 336 euros, augmentée des intérêts de droit à compter du 16 novembre 2012 ;

DÉCIDE:

Article 1er : L'arrêt de la Cour des comptes du 21 mai 2013 est annulé en tant qu'il déclare M. C... débiteur envers l'État d'une somme de 5 336 euros, augmentée des intérêts de droit à compter du 16 novembre 2012.

Article 2 : L'affaire est renvoyée à la Cour des comptes.

Article 3 : La présente décision sera notifiée au ministre des finances et des comptes publics, au parquet général près la Cour des comptes et à M. A... C....

C. L'identification de nouveaux cas de responsabilité du comptable public

La possibilité de sanctionner l'agent comptable en l'absence de préjudice financier offre des possibilités supplémentaires au juge des comptes pour engager la responsabilité du comptable public dans des hypothèses pour lesquelles il lui était, jusqu'alors, impossible voire inéquitable de le faire.

MM. Girardi et Rocca ont pu le signaler à propos d'un préjudice financier résultant de l'absence de décompte des pénalités de retard dans l'exécution d'un marché public (*note sous CRC Midi-Pyrénées, 14 mai 2013, Communauté de communes des Vallées d'Ax, Gestion et fin. publ. 2013 n° 11 p.72*). Confronté à semblable situation, le juge des comptes avait renoncé à engager la responsabilité d'un comptable auquel étaient reprochés des paiements pratiqués pour des montants inférieurs à ceux dus, irrégularité qui, si elle n'avait pas occasionné de préjudice financier, justifiait néanmoins que sa responsabilité soit engagée. Faute de pouvoir en déterminer le montant exact, la Cour des comptes avait choisi d'infirmer le débet prononcé par la chambre régionale des comptes (C. comptes, 7 avr. 2011, Commune d'Amnéville, *Gestion et fin. publ. 2012 n° 2 p.179*). Désormais, dans un tel cas de figure, la Cour des comptes peut constater l'absence de préjudice financier et, sans qu'il soit nécessaire de connaître avec précision le montant des sommes concernées, condamner l'agent comptable au paiement d'une somme non rémissible. Une orientation jurisprudentielle reprise par les chambres régionales des comptes (*chron. Rocca et Girardi, 2015, n° 5/6, p.152*).

Cette solution est désormais également possible s'agissant de manquants en deniers régularisés au moment où le compte est en examen. Dans le cadre de l'ancien régime de responsabilité, le juge des comptes avait pu envisager tout autant de mettre en débet l'agent comptable (C. comptes, 25 mai 2011, TPG de l'Indre-et-Loire, *Gestion et fin. publ. 2012 n° 10 p.77*. C. comptes, 26 janvier 2012, Communauté de communes des Côtes de Combrailles, *Gestion et fin. publ. 2014, n° 3/4, p.109*) ou, au contraire, de ne pas le faire (C. comptes, 27 mai 2010, Commune de Longwy, *Rec. 53*. CRC Corse, 30 octobre 1991, Commune de Foce-Bilzese, *La Revue du Trésor 1992. 65*). Une jurisprudence partagée, reflet des difficultés du juge à appliquer avec toute leur rigueur des dispositions dont les fondements mêmes apparaissaient contestables. Nous avions pu souligner que si en droit de la comptabilité publique, le raisonnement tenu par le juge des comptes apparaissait incontestable, il n'en demeurait pas moins que l'erreur commise par le comptable générait, lorsqu'un débet était prononcé, un débet sans préjudice (*Gestion et fin. publ. 2012 n° 10 p.77*). Désormais, le juge des comptes pourra développer une jurisprudence pérenne et beaucoup plus équitable sur le sujet. Ce nouveau régime de responsabilité des agents comptables permet au juge des comptes de systématiser la responsabilité du comptable en pareille hypothèse, et de sanctionner ce dernier à raison des irrégularités et erreurs commises à la date du paiement, sans que la circonstance que l'irrégularité

ait été corrigée puisse influer sur sa décision. La sanction prend ici tout son sens et sa raison d'être – alors qu'antérieurement, le juge des comptes pouvait être plus facilement tenté d'écarter la responsabilité encourue en raison de la disproportion constatée entre l'erreur commise et le montant du débet à prononcer.

C'est ainsi que la responsabilité de l'agent comptable de la commune de Metz qui a procédé à l'imputation incorrecte d'une dépense d'investissement, a été engagée au moyen d'une sanction financière, fixée à son montant maximum (CRC Champagne-Ardenne, Lorraine, 21 janvier 2014, Commune de Metz, n° 2013-0016, *Gestion et fin. publ. 2014 n° 9/10 p.134, chron. Girardi J.-L. et Rocca P.*) dès lors que cette imputation n'a pas causé de préjudice financier pour l'établissement (C. comptes, 14 février 2014, Institut national de recherche en informatique et en automatique (Inria), n° 68865, charge n° 11).

Même cause, même effet à propos de l'attribution d'une nouvelle bonification indiciaire (NBI) versée en l'absence de la décision de l'autorité investie du pouvoir de nomination fixant le nombre de points attribués à l'agent et alors qu'une décision ultérieure de l'assemblée délibérante concernée a procédé à la régularisation du versement de cette NBI. En l'absence de préjudice financier à constater, le juge des comptes a fixé à 50 euros le montant de la sanction financière tenant compte « de la nature et de la modicité du préjudice ». (CRC Nord, Pas-de-Calais, Picardie, 27 mars 2014, Commune de Thiescourt, n° 2014-0005, *Gestion et fin. publ. 2015 n° 1/2, p.134*). Ainsi que l'annotent MM. Girardi et Rocca, ce nouveau régime de responsabilité a ainsi « élargi le champ des manquements » susceptibles d'être sanctionnés par le juge des comptes.

D. La charge de la preuve[8]

La preuve de l'existence ou non d'un préjudice est évidemment devenue un élément essentiel du jugement des comptes. Certes, l'existence même d'un préjudice ne pose pas de problème dès lors que, aux termes mêmes de l'art. 60-I de la loi du 23 févr. 1963, par le fait du comptable public, l'organisme public a dû procéder à l'indemnisation d'un autre organisme public ou d'un tiers ou a dû rétribuer un commis d'office pour produire les comptes. Dans ces cas, le juge n'a, le plus souvent, qu'à constater l'existence du manquement du comptable et d'une somme payée par l'organisme, qui, sans ce manquement, n'aurait rien eu à acquitter. De même la simple constatation du manquement suffira lorsque le comptable ne prend pas en charge en comptabilité une créance dont il a connaissance ; ce manquement a pour effet de priver l'organisme public d'une augmentation de son actif et lui a donc causé un préjudice (C. comptes, 3 févr. 2014, budget annexe de la direction des monnaies et médailles, n° 68189).

En revanche, la solution n'est pas aussi simple lorsque ce manquant ou ce déficit sont dus à la faute d'un tiers (vol ou incendie criminel par ex.), ce n'est pas directement le manquement du comptable qui est à l'origine du préjudice. Pourtant, il est classique, dans ce type d'hypothèse, d'engager la responsabilité du comptable dès lors que ces faits ne constituent pas un cas de force majeure. À ce stade, il est possible de s'interroger et d'envisager, peut-être, un élargissement des hypothèses aux termes desquelles le juge pourrait, dans un tel cas de figure, retenir la force majeure.

S'agissant des manquements du comptable qui trouvent leur origine dans le défaut d'encaissement d'une recette ou dans le paiement irrégulier d'une dépense, les solutions retenues en matière de charge de la preuve diffèrent très logiquement.

1) Non-recouvrement d'une recette

Les précédentes jurisprudences ont permis de mettre en évidence qu'en matière de recettes, le comptable doit prouver qu'il n'y a pas eu préjudice. Lorsque la preuve que le manquement reproché n'a pas engendré de préjudice financier n'est pas apportée par le comptable, celui-ci est mis en débet (C. comptes, 23 avril 2014, Trésorier-payeur général de la Seine-Maritime, n° 69516, charges n° 1 et 3). L'agent comptable peut/doit également justifier auprès du juge des comptes de ce que le recouvrement était déjà compromis au moment de la prise en charge des créances (même décision, charge n° 3) pour éviter une mise en débet. S'il « n'apporte pas la preuve que la créance était perdue ou n'avait pas à être recouvrée au moment où il l'a prise en charge », l'absence de toute diligence de sa part visant à tout le moins à préserver les droits de l'établissement dont il tient la comptabilité, entraînant la perte définitive de la créance, crée un préjudice financier justifiant que sa responsabilité soit engagée (C. comptes, 4 mars 2015, Trésorier-payeur général de Mayotte, n° 72009).

Ainsi lorsque le comptable apporte la preuve de la double émission d'un titre de recette correspondant à un engagement de versement de taxe d'apprentissage dont s'est acquitté le débiteur et de la nécessité d'annuler en conséquence le titre en cause (C. comptes, 22 juillet 2014, Université Paris IX - Paris Dauphine, n° 70113) ou que le recouvrement des titres n'est pas définitivement compromis (même décision).

Cette orientation jurisprudentielle repose sur le présupposé qu'en cas de manquement occasionnant le non-recouvrement d'une recette, il y a tout lieu de croire que l'organisme a bien subi un préjudice financier (C. comptes, 4 juin 2014, Direction départementale des finances publiques de l'Ardèche, Service des impôts des entreprises d'Aubenas, n° 69156). Ceci est d'autant plus logique que la jurisprudence dans cette matière a depuis longtemps abandonné le principe de l'objectivité. Le juge recherche si le comptable a bien mis en œuvre les diligences « adéquates, complètes et rapides » ; c'est faute d'avoir accompli ces diligences que sa responsabilité sera engagée ; le manquement du comptable trouve sa source dans le non-respect d'une obligation de moyens et non de résultat. Dans ce cadre, il faut considérer que lorsque le manquement du comptable est retenu, le préjudice se présume. Cependant, cette présomption n'est pas irréfragable. Le comptable peut tenter d'apporter au juge des preuves suffisantes pour que celui-ci puisse conclure à l'absence de préjudice (C. comptes, 7 janv. 2014, Centre régional de la propriété forestière du Nord-Pas-de-Calais-Picardie, n° 68467. C. comptes 28 avr. 2014, Trésorier-payeur général de Haute-Corse, n° 69617).

Ainsi, dans les rares cas où la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable a été mise en jeu pour n'avoir pas mis en recouvrement une créance (C. comptes, 20 oct. 1994, Commune de Calenzana, *Rev. Trésor* 1995. 282), le comptable pourra apporter la preuve que l'ordonnateur n'a pas pris les mesures nécessaires à la mise en recouvrement qu'il lui incombait de prendre (art. 11 RGBCP).

En l'absence de diligence, le comptable peut tenter d'apporter la preuve que l'encaissement n'aurait, en toute hypothèse, pas pu intervenir. La question se pose en effet de la combinaison entre

[8] Pour une analyse de cette charge, il est également renvoyé aux conclusions De Lesquen sur CE 27 juillet 2015, TPG des Bouches-du-Rhône, BJCL 9/15 p. 610.

« existence d'un préjudice » et « utilité des diligences ». On sait que le juge estime la responsabilité du comptable engagée pour n'avoir pas entrepris des diligences, quand bien même cela semblait inutile en raison de la situation financière du débiteur (C. comptes, 27 février 2003, Commune de Thaon-les-Vosges, *Rev. Trésor 1993. 696*. C. comptes, 26 avril 2007, Commune de Villeparisis, *Rev. Trésor 2007. 822*). Dès lors que l'inutilité des diligences ne se présume pas (14 nov. 2012, Direction des services fiscaux de la Seine-et-Marne – Service des impôts des entreprises de Fontainebleau, n° 64160), il est difficile de considérer que le préjudice se présume dans tous ces cas.

La preuve apportée par le comptable devra être incontestable. Selon l'orientation jurisprudentielle actuellement majoritaire au sein de la Cour des comptes, seule, en principe la reddition des comptes consécutive au jugement de clôture pour insuffisance d'actif permet de vérifier exactement dans quelle mesure le Trésor aurait pu être désintéressé (C. comptes, 4 juin 2014, Direction départementale des finances publiques du Vaucluse, Service des impôts des entreprises de Carpentras, n° 70043). Ainsi, le juge constate que le manquement du comptable n'a pas entrainé de préjudice dès lors que l'état de reddition des comptes de la liquidation daté du même jour que la décision de clôture de la procédure collective, établit que seules les créances super privilégiées ont été payées (C. comptes, 4 juin 2014, Direction départementale des finances publiques de l'Eure, Service des impôts des entreprises de Verneuil-sur Avre, n° 69154). Il en va de même dès lors que le comptable est capable de fournir des informations chiffrées, officielles, attestant de l'impécuniosité totale ou non, du débiteur (C. comptes, 4 juin 2014, Direction départementale des finances publiques du Vaucluse, Service des impôts des entreprises de Carpentras, n° 70043). En revanche, les certificats d'irrécouvrabilité indiquant l'absence d'actif à réaliser, produits par les mandataires judiciaires, ne possèdent qu'une valeur indicative, dans l'attente officielle de la clôture de la procédure collective et n'ont donc pas, en principe, valeur probante (C. comptes, 5 févr. 2014, Direction départementale des Bouches-du-Rhône, n° 68845. C. comptes, 27 avril 2015, Direction départementale des finances publiques de la Haute-Marne, Service des impôts des entreprises de Langres, n° 72318. C. comptes, 21 mai 2015, Région des Pays-de-la-Loire, n° 72329). Le juge a pourtant admis que le manquement du comptable n'a pas entrainé de préjudice dès lors que le compte rendu de fin de mission du mandataire met en évidence l'absence totale d'actif (C. comptes, 5 févr. 2014, Direction départementale des finances publiques des Bouches-du-Rhône, Service des impôts des entreprises de Marseille 8e, n° 68848) ou que l'état provisoire de reddition des comptes transmis par le mandataire-liquidateur montre qu'il n'existe aucune perspective de recouvrement en dehors des créances super privilégiées (C. comptes, 4 juin 2014, Direction des services fiscaux des Deux-Sèvres, Service des impôts des entreprises de Niort, n° 70027) – voir nos développements précédents.

La responsabilité du comptable public suppose que la créance soit devenue irrécouvrable. Lorsqu' « aucun élément ne permet d'établir que la créance était irrécouvrable à la sortie de fonctions (de l'agent comptable), le doute doit bénéficier au comptable », il y a donc lieu « de ne pas engager la responsabilité personnelle et pécuniaire » de ce dernier (C. comptes, 16 octobre 2014, Office français de protection des réfugiés et apatrides, n° 71043).

2) Dépense irrégulièrement payée

En matière de dépenses, c'est au juge des comptes qu'il appartient de prouver qu'il y a eu préjudice, celui-ci ne se présume pas. Dans certains cas, la preuve sera apportée par le constat du manquement. Ainsi en est-il lorsque la responsabilité du comptable a été mise en jeu du fait d'un trop payé (double paiement ; erreur de calcul de la liquidation ayant entrainé le paiement d'une somme supérieure à celle effectivement due. V. par ex. C. comptes, 23 avr. 2014, TPG de Maine-et-Loire, n° 69520), du caractère non libératoire du paiement (C. comptes, 30 avr. 1980, Commune de Sucy-en-Brie, *GAFP* 6e éd. n° 28, p.267), du caractère non public de la dépense (C. comptes, 24 oct. 2013, École nationale supérieure de la police (Ensp), n° 67942, AJDA 2014.673, chron. Michaut et Picard) ou d'un paiement indu (C. comptes, 4 mars 2015, Direction régionale des finances publiques d'Auvergne et du département du Puy-de-Dôme, n° 71825). Dans ce dernier cas, peu importera que le manquement du comptable ait consisté dans l'absence ou l'insuffisance des contrôles règlementaires obligatoires ou, et ce sera l'hypothèse la plus fréquente, dans l'absence de réalité du service fait. Dès lors que le paiement est indu, il ne peut être soutenu qu'il n'aurait pas causé de préjudice (C. comptes, 15 mai 2014, Communauté de Communes du pays Bellêmois, n° 69810). Il en va de même de dépenses qui ne peuvent être régulièrement financées par une personne publique (C. comptes, 27 mars 2014, Institut national de jeunes aveugles, n° 69009) que l'agent comptable n'était pas autorisé à payer (C. comptes, 7 avr. 2014, Chambre départementale d'agriculture du Lot, n° 69309), faute par exemple de signature de l'ordonnateur sur l'ordre de paiement (C. comptes, 14 févr. 2014, Institut national de recherche en informatique et en automatique (Inria), n° 68865) ou pour lesquelles le comptable est dans l'impossibilité d'apporter une quelconque justification (C. comptes, 9 mars 2015, Chambre départementale d'agriculture de Corse-du-Sud, n° 72006).

Dans les autres cas, s'il ne peut apporter cette preuve, le juge pourra conclure que le préjudice n'existe pas. On trouvera donc dans les arrêts rendus des formules plus ou moins lapidaires telles que « si un manquement est susceptible de créer un préjudice financier, celui-ci n'a pas été constaté lors de l'instruction » (C. comptes, 14 février 2014, Institut national de recherche en informatique et en automatique, n° 68865, charge n° 6 et 6 bis) ou « la preuve d'un préjudice financier résultant de ce manquement ne peut être rapportée » (C. comptes, 28 avr. 2014, TPG de Haute-Corse, n° 69617) ou encore « il n'est pas établi que les manquements affectant les justifications jointes à l'appui des mandats (…) aient causé un préjudice financier » (C. comptes, 23 avr. 2014, TPG de Maine-et-Loire, n° 69520). Le doute profitera donc au comptable (C. comptes, 7 avr. 2014, Office national interprofessionnel des plantes à parfum, aromatiques et médicinales, n° 69245). Enfin, le juge pourra noter que l'instruction n'a pas été l'occasion d'observer une contestation des dépenses en question de la part de l'ordonnateur (C. comptes, 14 février 2014, Institut national de recherche en informatique et en automatique (Inria), n° 68865).

Précisons que si la responsabilité du comptable s'apprécie à la date du paiement irrégulier de la dépense, « celui-ci peut dégager sa responsabilité dès lors qu'il apporte la preuve que la somme correspondant au remboursement du trop-payé en cause a été recouvrée ou que la possibilité de la recouvrer en est assurée par l'exercice, en temps utile, des diligences appropriées » (C. comptes, 22 juillet 2014, Établissement public du campus de Jussieu devenu l'Établissement public d'aménagement universitaire de la région Île-de-France, n° 69948). ■